



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti  
Problematics of Inventory in Selected Business Company

Student:

Lucie Gálová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2020

# Zadání bakalářské práce

Student:

**Lucie Gálová**

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti  
Problematics of Inventory in Selected Business Company

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení zásob
3. Teorie oceňování a účtování zásob
4. Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 548 s. ISBN 978-80-7598-271-1.

LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2019*. 25. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 192 s. ISBN 978-80-271-2249-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**


Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 07.05.2020



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

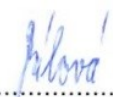


---

doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.  
proděkanka pro studium  
na základě pověření k jednání č.j.  
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohy č. 1 až 6 jsem upravila a vložila.

V Ostravě dne 27. 5. 2020

  
.....  
Lucie Gálová

# Obsah

1	Úvod.....	4
2	Teoretické vymezení zásob.....	6
2.1	Cyklus oběžných aktiv .....	7
2.2	Členění zásob .....	8
2.3	Zásoby pořízené nákupem.....	8
2.4	Zásoby vyrobené vlastní činností.....	9
2.5	Poskytnuté zálohy na zásoby .....	10
2.6	Inventarizace u zásob .....	10
2.7	Vnitropodnikové směrnice .....	11
3	Teorie oceňování a účtování zásob .....	14
3.1	Oceňování zásob .....	14
3.1.1	Oceňování při vzniku přírůstků zásob .....	14
3.1.2	Ocenění úbytku zásob ze skladu .....	18
3.2	Testování na snížení hodnoty zásob .....	25
3.3	Účtování zásob .....	26
3.3.1	Způsoby účtování zásob.....	26
3.3.2	První účtová třída.....	28
4	Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti .....	40
4.1	Představení obchodní společnosti a její postavení na trhu .....	40
4.2	Účtování zásob ve společnosti .....	48
4.3	Oceňování zásob vybrané obchodní společnosti.....	49
4.4	Inventarizace zásob zboží na skladě ve společnosti.....	51
5	Závěr .....	53
	Seznam použité literatury .....	55
	Seznam zkratk .....	57
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Zásoby jsou důležitou součástí téměř každé účetní jednotky a představují značnou část jejího majetku. Bez jejich existence v účetní jednotce, by nebylo možné provádět žádnou obchodní ani výrobní činnost, a právě pro tuto jejich významnost byly zvoleny autorkou jako téma bakalářské práce. Zásoby mají v účetní jednotce jedinečný charakter a je vhodné jim věnovat pozornost, to pro účetní jednotku znamená vypracovat podrobnou vnitropodnikovou směrnici, aby byly jasně stanoveny postupy, jak evidovat operace týkající se zásob v průběhu účetního období. Směrnicí musí být v první řadě stanovena metoda oceňování zásob při jejich přírůstku i úbytku ze skladu, způsob účtování a postup při inventarizaci. V zásobách je vázána část kapitálu společnosti, proto je důležité nalézt optimální výši držených zásob, aby finanční kapitál do nich vložený nebyl tímto znehodnocován. Je třeba se také vyhnout příliš nízké skladové zásobě, aby v jejím důsledku nedošlo k přerušení plynulé výroby. Společnost je tedy nucena zásoby regulovat, aby zajistila plynulý průběh výrobního procesu, při kterém se zásoby mění na různé formy majetku. Správné řízení zásob může být pro účetní jednotku konkurenční výhodou a může ovlivnit její výsledek hospodaření, protože dojde k efektivnímu rozdělení finančního kapitálu. Výše zásob je pro každou účetní jednotku individuální záležitostí, přizpůsobují ji rozsahu výroby, velikosti společnosti a jiným faktorům.

Součástí bakalářské práce je jak část teoretická, tak i část praktická. Teoretická část je dále dělena do dvou kapitol (druhá a třetí), z nichž první definuje pojem zásoba, vymezuje jednotlivé druhy zásob a jejich členění. Cílem první teoretické kapitoly je také představení problematiky inventarizace zásob, i typů inventur s ní spjatých, včetně jejího postupu, posouzení výsledků inventarizace a následné řešení inventarizačních rozdílů. Dále je v ní řešena tvorba interních směrnic jejich forma, obsah, a vliv české legislativy na jejich tvorbu. Druhá teoretická kapitola, která je svým obsahem nejrozsáhlejší a zaměřuje na teorii oceňování a účtování zásob. Autorka bakalářské práce se v této kapitole věnuje podrobně metodám ocenění zásob při pořízení i při vyskladnění a uvádí názorné, praktické příklady pro lepší pochopení náročnějších oceňovacích technik. Dalším řešeným tématem třetí kapitoly je účtování zásob, v této kapitole si autorka bakalářské práce klade za cíl představit způsoby možného účtování, definuje první účtovou třídu její jednotlivé účtové skupiny, jejich účty a provede ukázkou

účtování zmíněných účtů na praktickém příkladu. V poslední praktické části bakalářské práce jsou používány informace z teoretické části práce. Praktická část má za cíl seznámení s oceňováním a účtováním zásob konkrétní vybrané obchodní společnosti a aplikaci získaných vědomostí na této reálné účetní jednotce. Vybraná obchodní společnost bude v úvodu praktické části přestavena, dále bude ukázáno v grafech, jak v posledních letech hospodaří. Cílem praktické kapitoly je také poukázat na to, jakým způsobem společnost účtuje, jaký software používá pro evidenci účetních operací, jak u ní probíhá inventarizace zásob, jaké zvolila oceňovací metody zásob a srovnat, zda jsou zvolené varianty vyhovující.

Celou bakalářskou práci provází použitá metoda postupu, a deskripce. Ve druhé a třetí kapitole je využívána metoda teoretického vymezení základních pojmů. Ve třetí a čtvrté kapitole je použita metoda komparace ke srovnání řešených skutečností. Ve čtvrté kapitole této práce je využita metoda praktické aplikace na vybranou obchodní společnost a metoda dedukce. Vlastní názory, připomínky, návrhy či zhodnocení jsou v celé bakalářské práci psány kurzívou.



## 2 Teoretické vymezení zásob

Zásoby svým charakterem dokazují, že náleží mezi movité věci, tzn., jsou pro účetní jednotku aktivem. Majetek v podobě zásob řadíme do aktiv oběžných, jejich držba účetní jednotkou je krátkodobá, limitována jedním rokem a během období by měla proběhnout jejich realizace. Realizací míníme spotřebu zásoby, darování, prodej nebo její jiný úbytek, tzn. jejich realizace by měla proběhnout v průběhu jednoho roku od jejich pořízení. V průběhu držení zásob zpravidla dochází k přeměně této majetkové složky na jinou, což způsobí následné získání jiného krátkodobého majetku. Spotřebovávání zásob bývá pro jednotku jednorázovou záležitostí. Zásobou může být vše, co v podniku nepředstavuje finanční majetek a nemá rysy majetku dlouhodobého. (Kolektiv autorů, 2019; Bokšová, 2013)

V zásobách je vázána velká část kapitálu, a také pro tuto skutečnost je v současné podnikové praxi upírána značná pozornost velikosti zásob. Nadměrné množství zásob, může ohrozit jak solventnost podniku, tak i nedostatek potřebného kapitálu pro financování technického rozvoje. Proces pořízení zásob a distribuce jsou podstatnou nákladovou položkou. Jejich pořízením se snaží účetní jednotka zabezpečit svůj provoz. Pro plynulý chod podniku je však třeba stanovit optimum, které určí vhodnou výši držných zásob. K tomuto kroku je třeba využít „teorii zásob“, kterou můžeme charakterizovat jako souhrn matematických metod pomocí kterých, se optimalizují procesy vytváření zásob. Tato teorie je součástí řízení zásob. Optimální stav zásob závisí na mnoha faktorech, kterými jsou např. technologický postup, spolehlivost dodavatelů, velikost či strategie podniku, situace na trhu a jiné. Optimalizace může mít v podniku výrazný ekonomický efekt, je však nutné si uvědomit, že to neznamená v každém případě minimalizaci či redukci velikosti zásob. V případě jejich nedostatku vznikají výrazné ztráty v podobě snížení tržeb nebo odchodu zákazníků ke konkurenci. Na závěr můžeme konstatováním dojít k tomu že, velikost zásob by měla být z jedné strany co nejnižší, aby nedocházelo k umrtvení podnikového kapitálu, zvyšování nákladů spojených s jejich udržováním a jejich nepoužitelnosti při změně preferencí zákazníků; za to druhá strana požaduje zásoby v co největší výši, za účelem dostatečné rychlosti dodávek. (Sixta, Žižka 2009; Sedláček 2017)

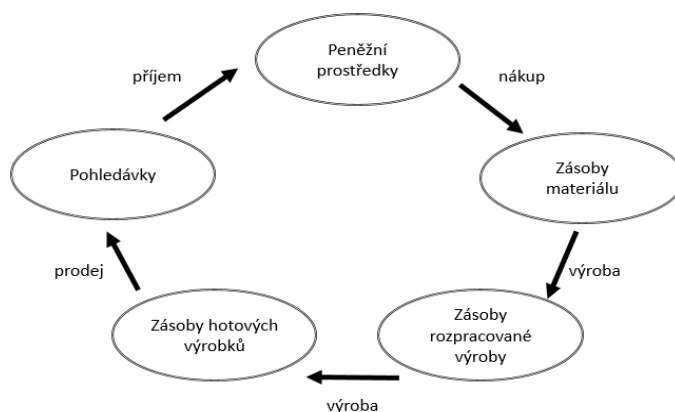
Z hlediska nákladů při držbě zásob, uvažujeme jejich zvýšení, neboť pro jejich skladování je potřeba lidské práce a i dalších hospodářských prostředků (mzdové náklady, spotřeba energií ve skladech, ostraha objektů apod.). (Sixta, Žižka 2009)

I z pohledu manažerského účetnictví narážíme na nesoulad názorů různých útvarů. Středisko odbytu a výroby má představu minimálních držených zásob jinou než správa. Ta usiluje o co nejkratší dobu držení zásob a také o jejich nízký počet, aby tak snížili množství vázaného kapitálu v nich a dobu po kterou v sobě kapitál váží. V zájmu výroby a odbytu je pravý opak, chtějí mít skladové zásobu větší, než je nezbytně nutné, aby byli schopni pružné a pohotové reakce při jakémkoli výskytu problému (např. kolaps na straně dodavatele, nenadálá výhodná objednávka a další) a nemuselo by tak dojít k případnému přerušení výrobního procesu. Tento rozpor se snaží vyřešit logistické oddělení, které řídí zásoby a udržuje jejich úroveň potřebnou pro vyrovnání časového rozlišení a množství nesouladu v průběhu celého procesu výroby u dodavatele, spotřeby u odběratele. (Sixta, Žižka 2009)

## 2.1 Cyklus oběžných aktiv

Oběžný majetek neustále mění svou podobu a přetváří se do jiných forem oběžných aktiv. Materiál pořízený z peněžních prostředků přechází vlivem výrobního cyklu do jiné části majetkové struktury, tou je nedokončená výroba nebo polotovary a dále se pak transformuje do podoby hotového výrobku a tím je ukončena výrobní část koloběhu. Nově přetvořené aktivum je nabídnuto na trhu a následně prodáno odběrateli (vznik pohledávky), čímž se vracíme na počátek celého cyklu, neboť dojde ke zvýšení peněžních prostředků. Proces znázorňuje následující schéma 2.1.

*Schéma 2.1: Cyklus oběžných aktiv*



*Zdroj: Synek 2011 – vlastní zpracování*

## 2.2 Členění zásob

Členění zásob dle § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Zásoby se zde vykazují jako část oběžných aktiv (C. Oběžná aktiva), to tedy znamená, že jsou položkou rozvahy (C.I. Zásoby).

- C. Oběžná aktiva
  - C. I. Zásoby
    - C. I. 1. Materiál
    - C. I. 2. Nedokončená výroba a polotovary
    - C. I. 3. Výrobky a zboží
      - C. I. 3.1. Výrobky
      - C. I. 3.2. Zboží
    - C. I. 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
    - C. I. 5. Poskytnuté zálohy na zásoby

## 2.3 Zásoby pořízené nákupem

Nakoupené zásoby lze, díky jejich početnému podílu, zatřídit mezi nejčetněji vyskytující se zásoby v podniku. Tuto velkou skupinu můžeme dále rozčlenit do dvou kategorií, a to materiál a zboží.

Materiál představuje předměty určené k jednorázové spotřebě u činností výrobních i nevýrobních. Řadíme do něj také další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Je nejčastější a nejrozmanitější složkou zásob. (Louša, 2012; Kolektiv autorů, 2019)

Do materiálu náleží:

- Suroviny – jsou základní materiál, který vchází v průběhu výrobního procesu zcela nebo jen zčásti do výrobku, vytváří jeho podstatu (vstupy);
- Pomocné látky – také vchází přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (vstupy);
- Látky zajišťující provoz v účetní jednotce – zabezpečují činnost provozu jednotky (pohonné hmoty, mazadla, kancelářské potřeby);

- Náhradní díly – počítaje náhradní díly určené k výměně komponenty; výjimkou jsou nástroje pořízeny současně se strojem, u kterých nebyla zvlášť vyčíslena cena na faktuře, ty do zásob nezařadíme;
- Obaly a obalové materiály – pouze v případě, že pro jednotku nepředstavují zboží nebo dlouhodobý majetek; chrání zboží, vlastní výrobky při jejich skladování a přepravě;
- Jiné movité věci – s maximální dobou použitelnosti jeden rok, u kterých nezáleží na výši jejich ocenění;
- Hmotné movité věci – a jejich soubory, které jsou v užívání déle než jeden rok, nezmíněné v položce "B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory", kvalifikovány jako drobný hmotný majetek, a účtovaný jednotkou shodně se zásobami;
- Pokusná zvířata (Skálová, 2019; Bokšová, 2013)

Zboží je movitá věc nebo zvíře pořízena účetní jednotkou za účelem dalšího prodeje, výrobky zhotoveny vlastní činností, které jsou již aktivovány a předány k prodeji ve vlastních prodejnách. Zbožím se tedy rozumí také zvířata z vlastního odchovu, která dospěla do věku, kdy jsou zpravidla prodávána, prošla aktivací a jsou určena k obchodování, např. psi – netýká se zvířat jatečných. Jako položku zboží označujeme také nemovitosti nakoupené za účelem prodeje, ale to pouze v případě, že nejsou touto účetní jednotkou nijak využívány či pronajímány a nebyly podrobeny žádnému technickému zhodnocení, platí tak u jednotek jejichž předmětem podnikání je nákup a prodej nemovitých věcí. (Kolektiv autorů, 2019; Louša, 2012)

## 2.4 Zásoby vyrobené vlastní činností

Zvláštní položka oběžných aktiv, zvýšený význam představuje zejména u výrobně zaměřených podniků. Patří mezi ně:

- Nedokončená výroba: stav zásob mezi materiálem a hotový výrobkem, není možné produkt evidovat odděleně, vztahuje se také nedokončené činnosti (oblast služeb), (produkty v mezistupni výrobního procesu);
- Polotovary: jedná se rovněž o přechodný stav mezi materiálem a finálním produktem, produkty již lze jednotlivě evidovat, budou dokončeny nebo zkompletovány v dalším výrobním stupni;
- Hotové výrobky: jsou to hmotné výsledky vytvořené vlastní činností, které jsou určeny v první řadě k prodeji, v mimořádných případech pak dochází k jejich

spotřebě v účetní jednotce nebo mohou být předány do vlastní prodejny, kde se stanou zbožím – v tomto případě účtujeme o jejich aktivaci;

- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny: zahrnujeme zde jednotlivá zvířata i jejich skupiny včetně zvířat jatečných, která nejsou vykazována jako dlouhodobý majetek nebo zboží. Pro korektní zařazení zvířat je třeba znát účel, za kterým byla pořízena. Zvířata určená k prodeji budeme evidovat ve skupině zásob Zboží. Mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna hrabavé a vodní drůbeže na výkrm vykazujeme jako zásobu vlastní činnosti. (Kolektiv autorů, 2019; Sedláček, 2017)

## 2.5 Poskytnuté zálohy na zásoby

Členy této skupiny zásob jsou zálohy krátkodobé i dlouhodobé povahy a závadvky poskytnuté na pořízení zásoby. Zahrnujeme zde i platby, které hradí účetní jednotka dříve, než jsou jí zásoby dodány. Zálohy neovlivňují výsledek hospodaření. Poskytnutá záloha představuje pohledávku za dodavatelem, který dle dohody dodá jednorázově nebo postupně zásoby. Při těchto dodáních se záloha zúčtuje a nastává zde změna v majetkové struktuře (z pohledávek se stanou zásoby). I tyto zálohy podléhají inventarizaci ale pouze v dokladové formě a je zde důležité rozlišit jejich krátkodobý či dlouhodobý charakter. (Kolektiv autorů, 2019; Sedláček, 2017)

## 2.6 Inventarizace u zásob

Cílem inventarizace je porovnání skutečného stavu zásob (zjištěného fyzickou inventurou) se stavem účetním. Může zde dojít ke shodě těchto stavů nebo bude výsledkem vznik inventarizačního rozdílu, který má v případě zásob dvě formy:

- a) přebytek, tzn. skutečný stav je vyšší než účetní
- b) manko, tzn. skutečný stav je nižší než účetní

Manka můžeme dále rozdělit do dvou skupin:

- do normy, můžeme je definovat jako přirozený úbytek (vykazují se v souladu s vnitropodnikovou směrnicí)
- nad normu, úbytek, u něhož je příčina neznámá (nelze doložit účetním dokladem)

O těchto rozdílech se účtuje za období, ve kterém byla inventarizace provedena. Rozdíly lze vzájemně zúčtovat za předpokladu že, vznikly ve stejném účetním období

prokazatelně neúmyslnou záměnou. (pouze u druhů zásob, které mají podobné rysy a záměna se tím stává možnou – podobné balení) Informace vytěženy z inventarizačních výsledků, pomáhají při sestavení účetní závěrky, jakožto věrného a poctivého obrazu účetnictví dané účetní jednotky.

Inventarizace je také zdrojem zpráv o tom, zdali existují důvody k účtováním o opravných položkách. Provedení inventarizace je dokladováno inventurním soupisem. Inventurní soupis je průkazný účetní záznam, který kromě jiných náležitostí musí obsahovat podpisový záznam odpovědné osoby za stav skutečný ale také osoby, která inventarizaci provedla. Dále časový údaj o zahájení a ukončení inventury a jiné. (Kolektiv autorů, 2019; Skálová, 2019; Bokšová, 2013)

Základem pro provedení inventarizace zpravidla bývá písemný příkaz (směrnice) vedoucího orgánu účetní jednotky. Tato norma by měla vymezit základní pravidla inventurních a inventarizačních prací a určit odpovědné osoby za provedení výkonu v jednotlivých dílčích etapách. Základní pravidla pro inventarizaci by měly být obsažena v obecné směrnici – každým rokem by se tak zveřejnily pouze údaje o termínu konání a jména odpovědných osob. (Louša, 2012)

Provádění inventarizace připadá na okamžik, ke kterému sestavuje účetní jednotka řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku, tuto inventarizaci nazýváme periodickou. Tuto inventarizaci lze zahájit nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Takzvanou průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u kterých účtují podle druhu a dále u hmotného majetku, jenž je neustále v pohybu a nemá své vlastní místo. Termín takovéto inventarizace si stanoví účetní jednotka dle vlastního uvážení, tzn. sama. Na závěr je třeba uvést, že účetní jednotka musí být schopna prokázat provedení inventarizace po dobu 5 let od jejího uskutečnění. (Skálová, 2019)

## 2.7 Vnitropodnikové směrnice

Účetním jednotkám je dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění platné po novele č. 183/2017 Sb., (dále jen zákon o účetnictví) přímo nebo nepřímo uložena povinnost vydat vnitropodnikové směrnice pouze v několika případech. Prováděcí vyhláška žádnou vnitropodnikovou směrnici nenařizuje ale v Českých účetních standardech pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČSÚ) je doporučení, které lze chápat jako nařízení

k vytvoření vnitřní směrnice. Kromě vnitropodnikových směrnic daných zákonem nebo ČÚS je někdy pro snadnější práci účetních nutno vymezit vnitřním předpisem, jak postupovat při řešení situací, které mohou nastat. Lze tedy říci, že je žádoucí směrnicí upravit použitý postup, pokud zákon a ostatní právní úpravy připouští alternativy v řešení dané situace. Úlohou vnitropodnikových směrnic je především zajištění jednotného metodického postupu individuálně v každé účetní jednotce. Není podstatné, pod jakým názvem budou směrnice vydány (např. příkaz vedoucího pracovníka, pokyn, oběžník, dopis a jiné) ale důležitý je jejich obsah. Obsah stanovuje metodiku postupů při zachycování hospodářských operací, určuje odpovědnou osobu, která udrží směrnice v aktuálním stavu, osobu, která je zodpovědná za jejich dodržování, a rozsah a dobu jejich platnosti. Potřeba vnitropodnikových směrnic tedy vyplývá z vnitřní potřeby účetní jednotky, přesto jsou však směrnice, u kterých stanovuje právní předpis nutnost vydání pro každou účetní jednotkou. Sestavit interní směrnice je velmi pracné a složité je totiž vyžadována vysoká odbornost a znalost zákona a zároveň je třeba co nejpřesněji vědět, jak to v účetní jednotce chodí, proto se na tvorbě směrnic podílí jak účetní a ekonomové tak i daňoví poradci, auditoři a jiní. (Louša, 2018)

Vnitropodnikové směrnice tykající se zásob řeší především zákon o účetnictví v části čtvrté § 24 až § 28 – způsoby oceňování zásob a také v části páté § 29 až § 30 – inventarizace majetku a závazků. Tvorbu interních směrnic k zásobám upravuje také vyhláška 500/2002 Sb., konkrétně v části druhé – účetní závěrka a části čtvrté – účetní metody. Poslední právní normou upravující směrnice jsou ČÚS, a to ČÚS č. 007 – inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob a ČÚS č. 015 – zásoby. Podle standardu č. 015 je potřebné stanovit, jakým způsobem bude účetní jednotka účtovat, způsobem A či způsobem B. Dále je vhodné upravit interní směrnici např.:

- použitý způsob ocenění,
- způsob oceňování vnitropodnikových výkonů a struktura nákladů, v které budou sledovány,
- způsob používání účtu pořízení zásob a zjišťování oceňovacích odchylek,
- evidence vratných obalů,
- účtování poddodávek,
- přesun výrobků do vlastních prodejen.

Pokud dojde ke změně ocenění zásob v důsledku změny metody jejich ocenění, musí být tato změna provedena k počátku roku a vzniklý rozdíl se vyúčtuje na výsledek hospodaření minulých let. (Louša, 2018)



### 3 Teorie oceňování a účtování zásob

Každá účetní jednotka musí své zásoby oceňovat – přiřadit jim peněžní hodnotu, kterou je potřeba znát kvůli správnému zaúčtování zásob. Používaný způsob ocenění a účtování zásob si jednotka stanovuje samostatně dle platné legislativy.

#### 3.1 Oceňování zásob

Oceňování je v účetnictví považováno za jeho základní metodickou část. Pro správné získání informací, které vycházejí z ekonomických jevů uskutečněných v účetní jednotce, je nutné vše převést na stejného jmenovatele – peněžní jednotku, a je zde nepřípustné použít jednotku jinou (fyzickou). Volba patřičné oceňovací veličiny má významné působení na výši, správnost, reálnost, a objektivnost vykazovaného stavu majetku, jeho změn a zdrojů financování. Oceňování zásob je ve své podstatě přiřazení peněžní hodnoty jednotlivým položkám zásob v jakémkoli množství. U oceňování se předpokládá dodržení konsistence (dle zákona o účetnictví), účetní jednotky mohou měnit způsob oceňování, ale pouze za předpokladu, že dojde ke změně předmětu podnikání, činností jí vykonávané nebo změna přispěje k věrnějšímu zobrazení a zkvalitnění výpovědi účetní závěrky. Provedené změny je třeba povinně předložit v příloze účetní závěrky. Právní úprava, která vymezuje oceňování zásob je zákon o účetnictví (§ 24, § 25), kde je uveden způsob, jakým oceňovat jednotlivé složky majetku a okamžik, ke kterému se oceňování provádí. Dále se oceňování upravuje ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. § 49, která definuje náklady související s pořízením zásob. Tyto dvě právní úpravy dále rozvádí ČÚS č. 15, ve kterém je také popsána evidence zásob na analytických a podrozvahových účtech. (Bokšová, 2013; Kolektiv autorů, 2019)

##### 3.1.1 Oceňování při vzniku přírůstků zásob

Zásoby se oceňují při jejich pořízení. Způsob jejich ocenění závisí na způsobu pořízení tohoto aktiva. U zásob nakoupených, pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a náklady spojené s pořízením (upraveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.). Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. To jsou náklady přímé (zjistitelné na jednici výrobku), které nejsou definovány žádným předpisem, určují se na základě teoretických poznatků, např. přímý materiál a také část nákladů nepřímých. Do ocenění se zahrnuje také část nákladů nepřímých. U zásob, u kterých není možno zjistit jejich pořizovací cenu, používáme ocenění reprodukční pořizovací cenou (např. zásoby nabyté

bezúplatným plněním). Jiné, zvláštní oceňování používáme v situaci, kdy oceňujeme nevyfakturované dodávky. Zde se řídíme částkou uvedenou v uzavřené smlouvě nebo využijeme odborný odhad, tzn. cena je stanovena dle dokladů, které se týkají dodávky, a účetní jednotka je uchovává. (Kolektiv autorů, 2019; Louša, 2012)

**Pořizovací cena** – cena, kterou požaduje uhradit dodavatel (cena pořízení) navýšena o vedlejší náklady spojené s pořízením. Mohou být nejčastěji v podobě: dopravy (i vlastní), skladného, pojištění, provize, výdajů spojených s proclením. Do nákladů spojených s pořízením nemůžeme dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. zařadit úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob, kursové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z prodlení a sankce ze smluvních vztahů. Pokud je účetní jednotka neplátce daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), do ceny pořízení musí zařadit i tuto daň. Pokud je tomu naopak a účetní jednotka je plátcem DPH, pak se část z ceny zásoby připadající DPH nesmí započítat do ceny pořízení a eviduje se zvlášť na účtu 343. (Kolektiv autorů, 2019; Sedláček, 2017)

**Vlastní náklady** – způsob ocenění vlastními náklady se používá u zásob vytvořených vlastní činností. Vlastní náklady jsou ty, které jsou úzce spojeny s výrobní činností. Jedná se tak většinou o náklady přímé, které se dají vyjádřit na jednotku výroby = kalkulační jednici. Tuto vlastnost má např. přímý materiál a přímé mzdy, ale nikde není stanoveno předpisem co přesně je přímým nákladem. K vlastním nákladům může patřit i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě, třeba výrobní režie. Ta obsahuje odpisy strojů, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady např. mistrů nebo údržbářů. Takovéto náklady musíme rozdělit mezi druhy výrobních procesů a rozpočítat s pomocí rozvrhové základny, tu tvoří některý z přímých nákladů. Kalkulace se provádí kalkulačním vzorcem, v kterém jsou jednotlivé nákladové položky sčítány postupně, tak aby se došlo k ceně, která bude sloužit jako cena prodejní výrobku. Každá účetní jednotka si tvoří svůj vlastní kalkulační vzorec, ten je součástí interních směrnic a jednotlivé položky jeho struktury by měly být co nejpodrobněji popsány. Častá podoba kalkulačního vzorce: (Louša, 2012)

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
<b>Vlastní náklady výroby</b>
Zásobovací režie
Správní režie
<b>Vlastní náklady výkonu</b>
Odbytová režie
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>

Hovoříme-li tedy o určování výše vlastních nákladů výroby, musíme zmínit povinnost, která vyplývá z vyhlášky č. 500/2002 Sb., zahrnout do ocenění přímé náklady a poměrovou část variabilních a fixních nákladů (nepřímých) souvisejících s výrobou daného výkonu. Tuto povinnost můžeme vysvětlit právě jako určení konkrétního vymezení jednotlivých nákladových položek kalkulačního vzorce, které jednotka shledá jako související s vyráběným výkonem s přihlédnutím k technologii.

**Fixní nepřímé náklady** můžeme definovat jako ty náklady, které nejsou závislé na změně objemu výroby, takže se v případě zvýšení či snížení objemu výroby nemění. Znamenají pro účetní jednotku „jistý“ náklad, náklad, který bude vynaložen při každém objemu výroby tedy i v případě nulového objemu výroby. Jde o typ neflexibilních nákladů, které nelze měnit v krátkých časových intervalech. Nejčastěji uváděným příkladem jsou náklady na elektrickou energii, vytápění budov, ostraha budov, a časové odpisy budov nebo strojů. **Variabilní náklady** jsou takové, které na změnu objemu výroby reagují. S měnícím se objemem výroby se tyto náklady mohou měnit jak progresivně, tak i regresivně. Zástupcem tohoto typu nákladů bývají náklady s přímým charakterem: mzdy, přímý materiál a náklady na energie, které jsou použity a bezprostředně souvisejí s výkonem. Dále je také třeba jmenovat náklad opačného typu, tedy nepřímého a tím je např. výkonový odpis, určený podle jednotlivých, vyrobených kusů výkonu. (Ryneš 2019)

V reálu, při skutečném oceňování se účetní jednotka obvykle nepotýká s problémem přiřadit jednoznačně zjištěné přímé náklady na zakázku. Potíže mohou nastat při stanovení výrobní režie a výběru způsobu přiřazení variabilních a fixních nepřímých nákladů na výkon. V praxi se většinou vyskytují náklady, které nemají jednoznačnou povahu a vykazují znaky jak fixních, tak i variabilních nákladů zároveň. Metody a způsob přiřazení poměrné části nepřímých nákladů je pro každou účetní jednotku individuální záležitost, rozhoduje s přihlédnutím k typu výroby, jejího způsobu

a organizace řízení. Příkladem může být rozpuštění režie přes rozvrhovou základnu nebo využití hodinové nákladové sazby.

Výrobní režie jako součást ocenění zásob vlastních nákladů by měla respektovat očekávané využití kapacity výrobních zařízení, tím se rozumí předpokládaný objem výroby. Z hlediska finančních plánů jde o objem plánovaný na období, které započne v blízké budoucnosti. Nastane-li situace, kdy vznikne nesoulad plánovaného a skutečného využití výrobní kapacity je třeba náklady upravit. Dojde-li k vyššímu využití kapacity výroby, snižuje se částka přiřazovaných režii na výkon, režie se rozpouští mezi větší množství vyrobených výkonů. Naopak zaznamenáme-li nízkou výrobní kapacitu oproti plánu, nebude navyšovat zatížení jednotlivých výkonů vyššími režiiemi. V této chvíli uvažujeme o nepřirazené režii jako o nákladu běžného období a nezahrnujeme ho do vlastních nákladů vyráběných výkonů. (Kolektiv autorů, 2019; Ryneš, 2019)

Znamé náklady, které bychom s určitostí neměli zařazovat do ocenění zásob vlastní činnosti, jsou: správní režie, náklady na prodej výrobku, odbytové náklady, náklady na skladování či přesun zásob mezi vnitropodnikovými sklady, odpad či zmařená výroba (výrazně překračující normy), marketing, reklama a propagace. Skutečnost, že tyto náklady nenáleží do vlastního ocenění, je podpořena účetními předpisy i obecně uznávanou praxí. I většina finančních nákladů by se v ocenění zásob neměla objevit, jedná se úroky a podobné platby (s výjimkou úroků souvisejících s financováním výroby – může být stanoveno účetní jednotkou jinak).

Informace o stavu zásob a jejich ocenění vlastní výroby nalezneme ve vnitropodnikovém účetnictví, a proto také účetní standardy vyžadují, aby podnik ve svém vnitropodnikovém účetnictví zajistil průkazné podklady:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro aktivaci vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

V případě, kdy nebude možné zjistit vlastní náklady, se ocení zásoby vytvořené vlastní činností reprodukční pořizovací cenou. (Ryneš, 2019)

**Reprodukční pořizovací cena** – podle zákona o účetnictví jde o cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Jinými slovy je to cena, kterou bychom zaplatili, kdybychom zásoby pořídili nákupem, v tom stavu, v jakém se nachází

při jeho nabytí. Toto ocenění použijeme u zásob, které byly opatřeny darem nebo jiným bezúplatným nabytím, např. zvířata vlastního chovu (pokud nejsou oceněna vlastními náklady), inventurní přebytky, výrobní odpad (pokud lze znova použít), zbytkové produkty vrácené z výroby, zásoby získané dědictvím, vklady společníků, renovované náhradní díly nebo nástroje, nově nalezené zásoby a jiné. Způsob určení reprodukční ceny není uveden v žádném právním předpisu, ale obvykle tato cena bývá stanovena znaleckým posudkem, odborným odhadem nebo v hodnotě ceny obvyklé. Cena obvyklá se používá při ocenění méně hodnotných položek (drobný majetek), kde není potřeba přítomnost znalce. Výši ceny obvyklé zjistíme podle aktuálních cen na trhu v místě, kde působíme u zásob stejného druhu nebo dle dokladu který již byl vystaven a týká se podobného plnění. Vniknou-li při pořízení další náklady (montáž, doprava) musí se připočíst k celkově stanovené reprodukční pořizovací ceně. (Louša, 2012; Mrkosová 2017)

### 3.1.2 Ocenění úbytku zásob ze skladu

Zásoby vedené ve skladové evidenci, ať už ty pořízené nákupem nebo vyrobené vlastní činností, je nezbytně nutné ocenit i při jejich vyskladnění. Přírůstky zásob na sklad jsou oceňovány různě podle způsobu jejich pořízení, a proto je žádoucí vybrat také nejvíce vhodný způsob ocenění při vyskladnění, takový, který podléhá podmínkám účetní jednotky (s ohledem na typ zásob vlastněných účetní jednotkou). Zákon o účetnictví a ČÚS dovolují použít několik způsobů ocenění při vyskladnění, a těmi jsou: sledování skutečné pořizovací ceny, metoda váženého aritmetického průměru, metoda FIFO a oceňování pevnou skladovou cenou. (Kolektiv autorů, 2019) Nejčastěji dochází k úbytku zásob v účetní jednotce těmito způsoby:

- Výdej do spotřeby – zásoby jsou v účetní jednotce spotřebovávány prodejem (zboží, výrobky) nebo pro zpracování ve výrobním procesu (nedokončená výroba, polotovary). Způsob sledování těchto druhů nákladů se odvíjí od činnosti účetní jednotky, výrobní podniky se zaměřují více na rozčleňování nákladů dané zásoby, kdežto obchodní podniky upírají pozornost na zaznamenávání jednotlivých prodaných položek zboží;
- Přeskladnění – obvykle prováděno u hotových výrobků, které chce účetní jednotka přesunout na jiný sklad nebo do své vlastní prodejny. U přeskladnění na jiný sklad je třeba dát pozor na cenu přeskládňovaných výrobků, tentýž výrobek může být veden na různých skladech v odlišných cenách (obvyklé při oceňování

v průměrných cenách). Tuto skutečnost je třeba řešit, protože nemůže být měněna hodnota zásob v účetnictví, takže se bude evidovat jako klasický přírůstek zásob. V případě vlastních výrobků, které jsou prodávány v prodejnách, je účtováno o jejich přemístění do těchto prodejen prostřednictvím účtu 585 – Aktivace materiálu a zboží. Účtování tedy zaleží na ceně, kterou jsou zásoby oceněny, pokud půjde o cenu pevnou, vzniknou při přeskladnění odchylky, které budou později rozpuštěny, více o této problematice je uvedeno v ocenění pevnou cenou s odchylkou. Účet 585 – Aktivace materiálu a zboží a další účty pro aktivaci vnitropodnikových činností představují výjimku účtování účtové třídy č. 5, tyto účty, i když jsou ve skupině nákladové, účtujeme na straně Dal. Do roku 2016 bylo nepřipustné účtovat pětkový účet na straně Dal, účty aktivace měly svoji vlastní skupinu 62;

- Prodej zásob – pokud účetní jednotka účtuje způsobem A tak ve chvíli, kdy dochází k prodeji zásob, provede zápis této skutečnosti na příslušný nákladový účet (542 – Prodaný materiál) a společně s tím uskuteční zápis i na výnosovém účtu (642 – Tržby z prodeje materiálu) aby zaevidovala příjem z tohoto prodeje. V případě účtování způsobem B, jsou zásoby účtovány do spotřeby ihned při jejich nákupu;
- Vyřazení – vznikne-li ztráta či škody na zásobách, je třeba nalézt, jaká byla příčina jejich vzniku. Je-li příčina odhalena, dochází k náhradě škody nebo přijatých plnění od pojišťovny, vniká výnos (648 – Ostatní provozní výnosy). Škody jsou uznatelným nákladem pouze do výše přijatých náhrad, proto způsoby řešení ztráty či škody dále ovlivňují základ pro výpočet daně z příjmu;
- Inventarizační ztráty – zjistíme-li, že skutečný stav zásob je nižší než stav účetní a tento rozdíl nelze žádným zákonným způsobem objasnit, vznikne inventarizační rozdíl. Účetní jednotka obvykle vnitřním předpisem stanovuje normu přirozeného úbytku zásob. Je-li inventarizační rozdíl v mezích normy přirozeného úbytku, je tato ztráta zaúčtována jako spotřebovaná zásoba. (Louša, 2012)

**Skutečná pořizovací cena** – tento způsob oceňování se dá využít tehdy, pokud se cena nakupované zásoby dlouhodobě nemění (dlouhodobé smlouvy s dodavatelem). Každá položka je oceněna ve skutečné výši, což je zjištěné z faktury či jiného dokladu. U této metody musí být zjištěné při výdeji zásob, z jakého přírůstku zásob byly brány, což může být komplikované v případě, že odebíráme od různých dodavatelů za odlišné ceny. V této situaci je kladen důraz na řádnou evidenci jednotlivých dodávek (skladní karty) jinak může vést k nepřesnostem v rámci vykazování konečného stavu

zásob. Proto spadá využití této metody na účetní jednotky, které nedisponují velkým množstvím zásob, nebo když je činnost účetní jednotky taková že, naskladněné zásoby jedné z dodávek jsou plně využity na realizaci jedné objednávky (zakázková výroba). (Skálová, 2019)

**Vážený aritmetický průměr** – je nejvyužívanější ocenění a jeho princip spočívá v tom, že se hodnota zásob po vyskladnění přepočítá aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Ocenění váženým aritmetickým průměrem zahrnuje dva způsoby výpočtu, které lze využít, a to vážený průměr proměnlivý a vážený průměr periodický.

Vážený proměnlivý průměr přepočítáme při každé nové dodávce jednotlivých zásob, viz příklad uvedený v tabulce 3.1. Novou průměrnou cenu tohoto druhu zásob lze vypočítat podle vzorce 3.1:

$$\begin{aligned} \text{vážený průměr proměnlivý (NPC)} &= \\ &= \frac{\text{hodnota dané zásoby na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek dané zásoby v Kč}}{\text{množství dané zásoby na skladě} + \text{poslední přírůstek dané zásoby v množství}} \end{aligned} \quad (3.1)$$

(Štohl, 2013)

U jednotlivých oceňovacích metod uvádí autorka bakalářské práce příklady, viz příklady 3.1 – 3.4, které použije pro lepší znázornění a pochopení jednotlivých postupů. Vychází z obchodní společnosti, která vyrábí dřevěný nábytek a nakupuje materiál od dvou různých dodavatelů v různých cenách.

**Příklad 3.1: Metoda váženého průměru proměnlivého**

Ve sledovaném období došlo k pořízení zboží nákupem, a i k výdejům do spotřeby:

1. PŘÍ01 příjem 100 ks desek po 250 Kč
2. VÝD01 výdej 120 ks
3. PŘÍ02 příjem 80 ks po 300 Kč
4. VÝD02 výdej 90 ks

Tabulka 3.1: Metoda váženého průměru proměnlivého

Doklad	Množství v ks			Cena za jedn. v Kč	Hodnoty v Kč		
	příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
PS	–	–	50	270	–	–	13 500
PŘÍ01	100	–	150	250	25 000	–	38 500
VÝD01	–	120	30	256,67	–	31 200	7 300
PŘÍ02	80	–	110	300	24 000	–	31 300
VÝD02	–	90	20	284,55	–	25 609,5	5 690,5
KS	–	–	20	–	–	–	5 690,5

Zdroj: Vlastní zpracování

Vysvětlivky:

VÝD = výdejka

PŘÍ = příjemka

PS = počáteční stav

KS = konečný stav

Průměrná cena za jednotku pro první výdej:  $\frac{38\,500}{150} = 256,67 \text{ Kč}$

Průměrná cena za jednotku pro druhý výdej:  $\frac{31\,300}{110} = 284,55 \text{ Kč}$

**Vážený průměr periodický** získáváme tak, že vypočítáme jeden vážený průměr za určité období (týden), které není delší než jeden měsíc a tato průměrná cena se použije při oceňování všech vydaných zásob daného typu, než je stanovena nová průměrná cena, výpočet zobrazen v tabulce 3.2 za pomoci vzorce 3.2. (Mrkosová, 2017)

Vážený průměr periodický (NPC) =

$$= \frac{\text{hodnota dané zásoby na skladě v Kč na začátku období} + \text{přírůstek dané zásoby za období v Kč}}{\text{množství dané zásoby na skladě na počátku období} + \text{přírůstek množství dané zásoby za období}} \quad (3.2)$$

Příklad 3.2 vychází ze stejného zadání jako příklad 3.1, průměrná cena za minulé období byla vypočtena ve výši 273,4 Kč, tato cena byla nastavena pro všechny výdeje tohoto období.



### Příklad 3.2: Metoda váženého průměru periodického

Tabulka 3.2: Metoda váženého průměru periodického

Doklad	Množství v ks			Cena za jedn. v Kč	Hodnoty v Kč		
	příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
PS	–	–	50	270	–	–	13 500
PŘÍ01	100	–	150	250	25 000	–	38 500
VÝD01	–	120	30	273,4	–	32 808	5 692
PŘÍ02	80	–	110	300	24 000	–	29 692
VÝD02	–	90	20	273,4	–	24 606	5 086
KS	–	–	20	–	–	–	5 086

Zdroj: Vlastní zpracování

Nová průměrná cena pro další období:  $\frac{62\,500}{230} = 271,74 \text{ Kč / kus}$

Při srovnání výsledků metod váženého aritmetického průměru proměnlivého a váženého aritmetického průměru periodického pozorujeme odlišné hodnoty ocenění zásoby, neznámá to pochybení některého z postupů, ale lze takto demonstrovat různost způsobu ocenění. Účetní jednotka si zvolí jeden způsob ocenění při vyskladnění (ten, který je uveden ve vnitřním předpise) na celé účetní období, nebude ho během účetního období měnit, aby dodržela jeden z účetních principů, který se týká ocenění: stálost účetních metod.

**Metoda FIFO** – je další významnou, často používanou, oceňovací metodou, jejíž název je odvozen z jejího anglického pojmenování „first in, first out“, překladem tedy „první dovnitř, první ven“. Základní princip této metody je, že zásobám, které spotřebováváme, přiřadíme cenu nejstarší pořízené zásoby ze skladu. Zásoba musí být vždy vyskladněna takovou hodnotou, jaká byla cena nejdříve pořízené dodávky, pak dodávky pořízené po ni atd. Proto je třeba mít v registru pořadí dodávek a výši jejich cen. Tento důležitý princip a informace jsou podkladem pro věrné zachycení v účetnictví, nemusí však dojít k fyzickému vydání zásoby z první dodávky (vyskladníme z libovolné dodávky) ze skladu. Pokud se ceny dodávek mění stejným směrem, tak platí, že čím více vyskladňuji, tím více je má pořizovací cena podobná s cenou tržní. Zpravidla však nedochází k úplné shodě s tržní cenou, a proto je zde prostor pro ovlivnění výsledku hospodaření přes náklady. Hodnoty vypočítané metodou FIFO lze nalézt v tabulce č. 3.3. Zadání příkladu 3.3 je opět shodné s příkladem 3.1. (Kolektiv autorů, 2019; Louša, 2012; Skálová, 2019; Kelly, 2015)

### Příklad 3.3: Metoda FIFO

Tabulka 3.3: Metoda FIFO

Doklad	Množství v ks			Cena za jedn. v Kč	Hodnoty v Kč		
	příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
PS	–	–	50	270	–	–	13 500
PŘÍ01	100	–	150	250	25 000	–	38 500
VÝD01	–	50	100	270	–	13 500	25 000
	–	70	30	250	–	17 500	7 500
PŘÍ02	80	–	110	300	24 000	–	31 500
VÝD02	–	30	80	250	–	7 500	24 000
	–	60	20	300	–	18 000	6 000
KS	–	–	20	–	–	–	6 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet pro první vyskladnění VÝD01-120 ks:

$$\text{cena celkem } (50 \cdot 270 + 70 \cdot 250) = 31\,000 \text{ Kč}$$

Výpočet pro druhé vyskladnění VÝD02-90 ks:

$$\text{cena celkem } (30 \cdot 250 + 60 \cdot 300) = 25\,500 \text{ Kč}$$

**Technika LIFO** – další z technik oceňování je LIFO. Je opakem metody FIFO a zkratka opět pochází z anglického výrazu, tentokrát „last in, first out“, tedy „poslední dovnitř, první ven“. Předpokladem pro tuto techniku je že, poslední přijatá, nakoupená zásoba na skladě se spotřebovává jako první, díky tomu ve skladech leží staré zásoby. Výhodnost této metody poznáme v případě, že ceny dodávek zásob budou růst, neboť do spotřeby vcházejí vyšší částky (zvýšení nákladů) a je tak možnost zkreslení hospodářského výsledku. Tato technika v současnosti není v souladu s českou účetní legislativou (zákon o účetnictví), nelze ji proto využít pro oceňování zásob v ČR. Je zde uvedena pouze z důvodů kompletnosti představení všech oceňovacích metod. (Louša, 2012; Skálová, 2019)

**Pevná cena s odchylkou** – poslední představenou metodou oceňování je **pevná skladová cena**, nikde není upraveno, jak má být tato cena vymezena, proto je nutno se řídit zásadou věrného zobrazení v účetnictví a pevnou cenu stanovit tak že, bude vycházet z hodnot známých v okamžiku jejího stanovení, nebo z předpokladu pořizovacích cen. V účetní jednotce by mělo být upraveno interním předpisem jakým způsobem postupovat, pokud dojde ke změně této ceny během účetního období. Ke změně pevné ceny může dojít, např. když se pořizovací cena odchýlí od stanovené pevné ceny a překročí tak určité procento. Nově vytyčená cena se použije až při další

dodávce zásob, nebo se přecení i stávající zásoby. Pevná cena se stanovuje zvlášť pro jednotlivé druhy zásob a účtuje se s ní ve stejné výši při pořízení i při vyskladnění. Tato metoda je vhodná pro účetní jednotky, které nakupují zásoby za stabilní ceny, jinak je třeba často přeceňovat. Při tomto ocenění vznikají odchylky, rozdíly mezi pevnou skladovou cenou a skutečnou pořizovací cenou. Tyto cenové rozdíly zaznamenáváme na samostatném analytickém účtu, např. u materiálu 112/2 – Materiál na skladě. Při výdeji zásob rozpouštíme poměrnou část tohoto analytických účtů týkající se dané zásoby do nákladů (opravujeme vyskladněnou zásobu v pevné ceně). Poměrnou část vypočítáme buď procentem (podle podílu vyskladněné zásoby na celkový stav zásob na skladě) nebo stanoveným koeficientem viz vzorec 3.3, kterým se vynásobí úbytek, což je využíváno častěji. (Bokšová, 2013; Louša, 2012; Skálová, 2019)

$$K = \frac{PS \text{ odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{PS \text{ zásob} + \text{přírůstek zásob}} \quad (3.3)$$

Vysvětlivky:

$K$  = koeficient rozpuštění odchylek

$PS$  = počáteční stav

Ukázka pevné skladové ceny na příkladu 3.4:

Uvažovaná účetní jednotka má interní směrnici vymezenou pevnou skladovou cenu ve výši 225 Kč / kus. Ve sledovaném období byl dodávkou pořízen materiál v této úrovni, viz tabulka 3.4.

Příklad 3.4: Metoda pevné skladové ceny

Tabulka 3.4: Metoda pevné skladové ceny

Doklad	Množství v ks			Cena za jedn. v Kč	Hodnoty v Kč			Odchylka
	příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba	
PŘÍ01	80	–	80	220	18 000	–	18 000	-400
PŘÍ02	120	–	200	215	27 000	–	45 000	-1 200
PŘÍ03	140	–	340	230	31 500	–	76 500	700
<b>Celkem přijato</b>					<b>76 500</b>	–	<b>76 500</b>	<b>-900</b>
VÝD01	–	250	90	225	–	<b>56 250</b>	20 250	<b>-663,75</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

$$\text{Procento odchylek} = \frac{900}{76\,500} \cdot 100 = 1,18 \%$$

$$\text{Odchylka spotřebovaných zásob} = \frac{56\,250}{100} \cdot 1,18\% = 663,75 \text{ Kč}$$

*V praxi se s takto vysokou odchylkou, jakou vidíme v příkladu č. 3.4 nesetkáme, autorka bakalářské práce použila takovéto částky záměrně, aby na příkladu zdůraznila princip metody.*

Znázornění pohybu na obou analytických účtech materiálu na skladě:

MD	Pevná cena 112/01	D	MD	Oceňovací odchylky k materiálu 112/02	D
PŘÍ01 18 000	VÝD01 56 250		PŘÍ03 700	PŘÍ01 400	
PŘÍ02 27 000				PŘÍ02 1 200	
PŘÍ03 31 500				VÝD01 663,75	

*Zdroj: Bokšová 2013 – vlastní zpracování*

Význam této metody lze pozorovat při ocenění zboží v maloobchodních prodejnách, kde je nutné znát hodnotu zboží v prodejních cenách. Hodnoty odchylek ve srovnání s pevnou cenou mají většinou zanedbatelnou výši, pokud by tomu tak nebylo, účetní jednotka by měla přecenit dříve stanovenou pevnou cenu. (Skálová, 2019)

### 3.2 Testování na snížení hodnoty zásob

Povinností účetní jednotky je testovat ocenění zásob, aby zjistila, zda nedošlo k nadhodnocení tohoto aktiva. Testování musí být provedeno během účetního období nebo minimálně ke dni rozvahovému. Pokud byly zásoby pořízeny nákupem, tak se především v rámci inventur hodnotí jejich fyzický stav, prodejnost, a eventuálně cena prodeje. V případě, že by došlo k poklesu ceny prodeje pod hladinu pořizovací ceny nebo vlastních nákladů, je pro účetní jednotku nutnost vytvořit opravnou položku k takto zjištěným zásobám. Významným ukazatelem, zda došlo k poklesu hodnoty zásob, je doba obratu zásob neboli obrátkovost (vyjadřuje, jak dlouho leží zásoby na skladě do doby, než jsou prodány). Zde je důležité brát ohled na charakter, každé posuzované zásoby, protože se může jednat např. o rezervní materiál, pojistnou zásobu či materiál, který je vázán k určité zakázce. U materiálu, který bude využit v zakázce, nebudeme řešit nižší prodejní cenu vytvořením opravné položky, pokud bude zakázka jako celek zisková. Riziko poklesu ceny hrozí také u zásob vlastní výroby a je potřeba ho zjistit tak, jako u ostatních zásob. Je-li jejich ocenění vyšší než současná prodejní

cena, vytváří účetní jednotka opravnou položku nebo rezervu na ztrátové zakázky. (Ryneš, 2019)

### 3.3 Účtování zásob

Základem pro účtování je účetní rozvrh, z kterého účetní jednotka při účtování vychází. Každá účetní jednotka si tvoří svůj vlastní účetní rozvrh o jeho rozsahu a obsahu rozhoduje sama, držet se musí pouze uspořádání účtových skupin dle směrné účtové osnovy definované vyhláškou č.500/2002 Sb. Do účetního rozvrhu zahrne účetní jednotka pouze ty syntetické účty, které bude v závislosti na její činnosti využívat. Kromě účtů syntetických (111 – Pořízení materiálu, 112 – Materiál na skladě, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách atd.) bývají v účetních jednotkách často tvořeny analytické účty (111.1 – Pořízení materiálu, 111.2 – Pořízení materiálu, 112.2 – Materiál na skladě atd.), které dopomáhají k lepší orientaci v účetnictví jednotek. Díky analytickým účtům u zásob můžeme např. zjistit, z jakého skladu bereme materiál, nebo od jakého dodavatele daný materiál je, sledovat pevnou cenu a odchylku a jiné, podle toho, co má pro nás význam analytikou značit.

Účetní případy týkající se zásob v časovém sledu:

1. pořízení zásob, nárůst zásob ve skladech, úschova zásob,
2. snížení zásob v důsledku spotřeby, přeměna zásob, prodeje nebo schodky zjištěné inventarizací,
3. dočasné snížení hodnoty zásob – opravné položky,
4. neobvyklé případy, zásoby, které jsou již majetkem účetní jednotky, ale doposud neproběhlo fyzické převzetí na sklad.

#### 3.3.1 Způsoby účtování zásob

V České republice dle ČÚS a platné legislativy existují dvě metody účtování zásob a účetní jednotky mají možnost si zvolit mezi těmito dvěma způsoby vedení evidence zásob. Způsoby jsou označeny jednoduše písmeny A a B, tedy způsob A a způsob B. Odlišnost těchto postupů v účtování je zásadní, způsob A je průběžný, způsob B periodický (zjednodušený). Legislativou není zakázáno ani kombinovat oba způsoby na jenom syntetickém účtu, pokud jde ale o zaznamenávání na účtech analytických, je použit pouze jeden z uváděných způsobů. (Ryneš, 2019; Sedláček, 2017)

**Vedení evidence zásob způsobem A** – při využití této metody účtujeme o zásobách průběžně za účetní období. Tento průběžný způsob evidence využívá pro zaznamenávání zásob kalkulační a skladové účty, proto je pro uživatele účetních informací přehledný a dokáže z něj snadno vyčíst přesnou informaci o stavu zásob v účetní jednotce. Během účetního období je vždy možno zjistit aktuální stav zásob na skladě i jeho peněžní vyčíslení (v Kč) a také výši nákladů skutečně spotřebovaných zásob (zásoby jsou zaúčtovány do nákladů až v okamžiku skutečné spotřeby). Vedeme-li evidenci zásob podle druhů, provádíme zápisy na účtech zásob v hlavní knize i na skladových kartách. V evidenci zaznamenáváme zápisy v jednotkách množství i peněžním ocenění. Výhodou tohoto způsobu je snazší příprava účetních výkazů a vysoká míra informací pro rozhodování manažerů. Způsob A je většinou spojen s průběžnou inventarizací a je vhodné ho použít u všech účetních jednotek, které se zabývají výrobní činností a jejich účetní uzávěrku ověřuje auditor. (Kolektiv autorů, 2019; Louša, 2012; Ryneš 2019; Sedláček, 2017)

**Vedení evidence způsobem B** – tento způsob bývá označován jako zjednodušený nebo periodický, nezachycuje přesné informace o pohybech zásob. Při účtování v průběhu roku je nutnost vést skladovou evidenci (od roku 2008) i když to směrná účtová osnova neupravuje. Skutečný stav zásob a náklady spojené s jejich prodejem se prokážou až na konci účetního období, po provedení fyzické inventury a porovnání jejího výsledku se skladovou evidencí. Takový způsob vedení záznamů zásob můžeme pojmenovat také jako aplikace metody periodické inventarizace. O stavu zásob na začátku období a jejich pořízení se účtuje přímo do nákladů = nepoužíváme kalkulační účty (např. 111 – Pořízení materiálu), až na konci účetního období po provedené inventarizaci snížíme o zjištěný stav hodnotu nákladů a stejnou částkou upravíme (zvýšíme) majetkový účet. Stav jsou zúčtovány tak, aby odpovídaly skutečnosti. Účty zásob tedy využíváme pro evidenci až na konci účetního období, když provádíme závěrku účetních knih. Tento způsob bývá využíván účetními jednotkami, které nepotřebují informace o zásobách v průběhu účetního období, ale musí být schopny zajistit průkaznou evidenci o všech zásobách v podniku, jejich pohybu, množství, měrné jednotce, ceně atd. (Kolektiv autorů, 2019, Ryneš, 2019)

Ve skladech se vede o zásobách specifická účetní evidence, tzv. skladní karty, které rozvádějí zápisy hlavní knihy. Skladové karty zpravidla mají dvě části, první slouží k přesné identifikaci druhu zásob (název, typ, jednotku množství, cenu za

jednotku, místo uložení, skladní číslo aj.) a druhá zachycuje stav a pohyb vybrané zásoby. Všechny zápisy provedené ve skladových kartách (viz **příloha č. 1**) jsou uskutečněné na základě účetních dokladů příjemek (viz **příloha č. 2**), výdejek (viz **příloha č. 3**), převodek, vratek aj. (Kolektiv autorů, 2019)

### 3.3.2 První účtová třída

Při snaze účtování zásob, zaměříme svoji pozornost v účetním rozvrhu na první účtovou třídu, pod kterou spadá pět skupin, které obsahují jednotlivé účty pro zaúčtování všech druhů zásob. Níže se budeme věnovat představení skupin zásob účtového rozvrhu a ukážeme si, jak účtovat.

**Účtová skupina 11x – Materiál** je nejrozmanitější majetková položka, zobrazována ve výkaze na straně aktiv (oběžných). Jeho úbytky zvyšují náklady (spotřeba = náklad) a tak ovlivňují výsledek hospodaření. Účetní jednotka si vybere syntetický účet, na kterém chce materiál evidovat a také si dle své potřeby vytvoří potřebný počet účtů analytických. Vznik analytických účtů u materiálu nastává nejčastěji z důvodu skladování materiálu na různých místech (více skladů, každý má jinou analytiku), ale můžeme členit i podle odpovědných osob. (Kolektiv autorů, 2019)

**Účet 111 Pořízení materiálu** – Zachycuje se na něm nakupovaný materiál v pořizovací ceně u průběžného způsobu účtování, u způsobu B se nevyužívá. Jedná se o účet kalkulační, tzn., že se prostřednictvím něj tvoří pořizovací cena, k ceně pořízení se načítají další náklady jako přepravné provize, clo, pojistné. Podstatou tohoto účtu je překlenutí časového nesouladu, např. již nám přišla dodavatelská faktura, ale materiál ještě není naskladněn, nebo opak materiál už byl převzat na sklad, ale dodavatel stále nevystavil doklad. (Hruška, 2019)

**Účet 112 Materiál na skladě** – Účtujeme na něm v momentě, kdy přejímáme materiál na sklad.

Některé účetní případy týkající se účtování materiálu jsou zachyceny v tabulce 3.5 oběma způsoby.

Tabulka 3.5: Účtování materiálu

Účtování v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	FP	Nakoupený materiál	111	321	501	321
2.	ID	Přeprava ve vlastní režii	111	586	501	586
3.	FP	Clo z dovozu materiálu	111	379	501	379
4.	PŘÍ	Materiál převzat na sklad	112	111	–	–
5.	PV	Nákup kancelářských potřeb (drobný materiál)	501	211	501	211
6.	BV	Úhrada faktury za materiál	321	221	321	221
7.	VÝD	Výdej materiálu	501	112	–	–
8.	PP	Prodej materiálu	211	642	211	642
9.	ID	Vyskladnění prodaného materiálu	542	112	542	501
10.	VÝD	Vydán materiál pro účely reprezentace	513	112	513	501
Účtování na začátku a na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Otevření rozvahového účtu materiál v účetních knihách	112	701	112	701
2.	ID	Převod počátečního stavu materiálu do nákladů	–	–	501	112
3.	ID	Převod konečných stavů materiálu na skladový účet	–	–	112	501
4.	ID	Výsledky inventarizace:				
		manko u materiálu				
		– do normy	501	112	501	112
		– nad normu	549	112	549	122
		Přebytek	112	648	112	648
5.	ID	Uzavření rozvahového účtu materiálu	702	112	702	112

Zdroj: Hruška 2019; Strouhal 2018 – vlastní zpracování

Vysvětlivky:

*BV* = bankovní výpis

*FP* = faktura přijatá od dodavatele

*ID* = interní doklad

*PP* = pokladní příjem

*PŘÍ* = příjemka

*PV* = pokladní výdej

*VÝD* = výdejka

Účet 119 **Materiál na cestě** – Účet slouží k vyrovnání stavu materiálu na konci období, kdy máme faktury, ale materiál jsme ještě nepřevzali. Při uzavírání knih zde přeúčtujeme účet 111 – Pořízení materiálu, protože na konci období musí mít nulový zůstatek. Analytické účty tohoto účtu odvozuje od účtu 111 – Pořízení materiálu a 112 –



Materiál na skladě. Účetní případy týkající se účtování materiálu na cestě jsou zachyceny v tabulce 3.6 oběma způsoby.

Tabulka 3.6: Materiál na cestě

Operace na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	FP	Přijatá faktura za materiál	111	321	501	321
2.	ID	Nedorazil vyfakturovaný materiál	119	111	119	501
Následující období						
1.	PŘÍ	Materiál vyfakturovaný v minulém období	112	119	501	119

Zdroj: Strouhal 2018 – vlastní zpracování

**Účtová skupina 12x – Zásoby vlastní činnosti** představují velkou část oběžných aktiv u výrobních podniků, všechny tyto zásoby jsou oceněny vlastními náklady až na výjimku zásoby mladých a ostatních zvířat, tam totiž spadají i zvířata nakoupená (pořizovací cena). Pohyby na těchto účtech by neměly ovlivnit výsledek hospodaření, protože se účtují do nákladů při jejich vytváření, např. (501 – Spotřeba materiálu) a ve stejné částce se při jejich výdeji snižují náklady v účtové skupině 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. (Hruška, 2019)

**Účet 121 Nedokončená výroba** – U účtování metodou A se účtuje o pohybu této zásoby ve vlastních nákladech a při užití způsobu B se na tomto účtu účtuje pouze při uzavírání účetních knih, viz tabulka 3.7.

Tabulka 3.7: Účtování nedokončené výroby

Účtování v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	PŘÍ	Zvýšení stavu nedokončené výroby (přijaty rozpracované zásoby)	121	581	–	–
2.	VÝD	Snížení stavu nedokončené výroby (předány k dalšímu zpracování)	581	121	–	–
3.	PŘÍ	Příjem darovaných zásob nedokončené výroby	121	648	–	–
4.	VÝD	Vyřazení nedokončených výrobků zničených živelní pohromou	547	121	–	–
Účtování na začátku a na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav nedokončené výroby na začátku účetního období	121	701	121	701
2.	ID	Převod počátečního stavu nedokončené výroby na konci období	–	–	581	121
3.	ID	Převod konečného stavu nedokončené výroby na konci období	–	–	121	581
4.	ID	Výsledky inventarizace:				
		Manko u nedokončené výroby				
		– do normy	581	121	581	121
		– nad normu	549	121	549	121
		Přebytek	121	581	121	581
5.	ID	Konečný stav nedokončené výroby na konci účetního období	702	121	702	121

Zdroj: Hruška 2019; Strouhal 2018 – vlastní zpracování

V účetních případech č. 3 a č. 4 v první části tabulky 3.7 (průběh období) si můžeme všimnout výjimky, dané operace ovlivní výsledek hospodaření, i když jsou při jejich účtování použity účty skupiny 12x.

Účet 122 **Polotovary** – Účtování stejné jako nedokončené výroby. Znázornění účtování je v tabulce 3.8.

Tabulka 3.8: Účtování polotovarů

Účtování v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	PŘÍ	Zvýšení stavu polotovarů	122	582	–	–
2.	VÝD	Snížení stavu polotovarů (předány k dopracování)	582	122	–	–
3.	PŘÍ	Převod zásob nedokončené výroby na sklad polotovarů	122	121	–	–
4.	VÝD	Výdej polotovarů na sklad výrobků	123	122	–	–
5.	VÝD	Manko u polotovarů	549	122	–	–
Účtování na začátku a na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav polotovarů	122	701	122	701
2.	ID	Převod počátečního stavu polotovarů	–	–	582	122
3.	ID	Převod konečného stavu polotovarů	–	–	122	582
4.	ID	Výsledky inventarizace:				
		Manko u polotovarů				
		– manko do normy	582	122	582	122
		– manko nad normu	549	122	549	122
		Přebytek	122	582	122	582
5.	ID	Konečný stav polotovarů	702	122	702	122

Zdroj: Hruška 2019; Štrouhal 2018 – vlastní zpracování

V tabulce 3.8 můžeme vidět dva různé způsoby účtování manka polotovarů v závislosti na tom, kdy v účetním období tato operace nastala.

Účet 123 **Výrobky** – Jsou určeny hlavně k prodeji, jelikož se jedná o finální výstup, při splnění podmínek se můžou stát i dlouhodobým majetkem v tom případě by se z tohoto účtu přeúčtovaly. Analytické účty mohou být tvořeny např. podle místa výroby. Účtování je zaznamenáno v tabulce 3.9.

Tabulka 3.9: Účtování výrobků

Účtování v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	PŘÍ	Příjem dokončených výrobků	123	583	–	–
2.	VÝD	Úbytek výrobků z důvodu prodeje	583	123	–	–
3.	PŘÍ	Převod hotových výrobků z nedokončené výroby	123	583	–	–
4.	VÝD	Spotřeba nedokončené výroby	581	121	–	–
5.	PŘÍ	Na sklad výrobků přijaty dokončené polotovary	123	583	–	–
6.	VÝD	Výdej polotovarů	582	122	–	–
7.	PŘÍ	Přesun dokončených výrobků na sklad zboží	132	585	–	–
8.	VÝD	Úbytek výrobků	583	123	–	–
Účtování na začátku a na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav výrobků	123	701	123	701
2.	ID	Převod počátečního stavu výrobků do nákladů	–	–	583	123
3.	ID	Převod konečného stavu výrobků zjištěného inventarizací	–	–	123	583
4.	ID	Výsledky inventarizace:				
		Manko u dokončených				
		– do normy	583	123	583	123
		– nad normu	549	123	549	123
		Přebytek	123	583	123	583
5.	ID	Konečný stav hotových výrobků	702	123	702	123

Zdroj: Hruška 2019; Strouhal 2018 – vlastní zpracování

Účet 124 **Mladá a ostatní zvířata** – pokud jde o zvířata chovná, nemusíme je evidovat samostatně, ale je zde možnost je vykázat a ocenit jako skupinu. U tohoto účtu můžeme tvořit analytické účty podle druhů zvířat, jejich umístění nebo osob za ně odpovědných. Zvířata, která dosáhnou dospělosti a zůstávají v majetku účetní jednotky, je třeba přeúčtovat na účet dlouhodobého majetku 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Zachycení některých operací na tomto účtu zobrazuje tabulka 3.10. (Hruška, 019; Strouhal, 2018)

Tabulka 3.10: Účtování mladých a ostatních zvířat

Účtování v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	FV	Pořízení mladých zvířat nákupem	124	321	584	321
2.	PŘÍ	Přírůstky zvířat z vlastního chovu	124	584	–	–
3.	VÝD	Porážky zvířat	584	124	–	–
4.	VÝD	Převod dorostlých zvířat do skupiny dospělých	026	124	–	–
Účtování na začátku a na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav zvířat	124	701	124	701
2.	ID	Převod počátečního stavu zvířat	–	–	584	124
3.	ID	Převod konečného stavu zvířat	–	–	124	584
4.	ID	Výsledky inventarizace:				
		Manko u zvířat				
		– do normy	584	124	584	124
		– nad normu	549	124	549	124
		Přebytek	124	584	124	584
5.	ID	Konečný stav zvířat	702	124	702	124

Zdroj: Hruška 2019; Strouhal 2018 – vlastní zpracování

**Účtová skupina 13x – Zboží**, pohybem na těchto účtech je ovlivňován výsledek hospodaření. Při prodeji nebo jiném úbytku jsou zvyšovány náklady a zároveň dochází i ke zvýšení výnosy (tržby za zboží).

Účet 131 **Pořízení zboží** – má stejné vlastnosti jako účet pořízení materiálu (111 – Pořízení materiálu), viz text výše. Účetní jednotka nepřidá tento účet do svého účetního rozvrhu, pokud používá skutečné nákupní ceny. Neměl by využití, protože pořizovací cena je tvořena cenou nákupní. Následující tabulka 3.11 obsahuje účtování o pořízení zboží.

Účet 132 – **Zboží na skladě a v prodejnách**, v rámci účtování způsobem B v průběhu účetního období použijeme při nákupu nebo aktivaci zboží účet 504 – Prodané zboží.

Tabulka 3.11: Účtování zboží

Účtování v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	FP	Nákup zboží	131	321	504	321
2.	ID	Vlastní přeprava	131	586	504	586
3.	JSD	Vyměřené clo	131	379	504	379
4.	PŘÍ	Zboží převzato na sklad	132	131	–	–
5.	VÝD	Výdej prodaného zboží	504	132	–	–
6.	PŘÍ	Vklad zboží jako splacení vkladů	132	353	504	353
7.	PP	Prodej zboží v hotovosti	211	604	211	604
8.	VÝD	Vyskladnění zboží jako dar pro jinou účetní jednotku	543	132	543	504
Účtování na začátku a na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav zboží	132	701	132	701
2.	ID	Převod počátečního stavu nedokončené výroby	–	–	581	121
3.	ID	Převod konečného stavu nedokončené výroby	–	–	121	581
4.	ID	Výsledky inventarizace:				
		Manko u nedokončené výroby				
		– manko do normy	581	121	581	121
		– manko nad normu	549	121	549	121
		Přebytek	121	581	121	581
5.	ID	Konečný stav zboží	702	132	702	132

Zdroj: Hruška 2019; Strouhal 2018 – vlastní zpracování

Účet 139 – **Zboží na cestě**, charakter tohoto účtu je shodný s materiálem na cestě – 119. Účtování je ukázáno v tabulce 3.12. (Hruška, 2019; Strouhal, 2018)

Tabulka 3.12: Účtování zboží na cestě

Operace na konci účetního období						
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Nedorazilo vyfakturované zboží	139	131	139	504
2.	PŘÍ	Nedošla faktura za přijaté zboží	131	389	504	389
3.	PŘÍ	Přijaté zboží vyfakturované v minulém období	132	139	504	139
Následující období						
1.	FP	Nákup zboží	389	321	389	321

Zdroj: Strouhal 2018 – vlastní zpracování

Operace č. 2 v tabulce 3.12 zobrazuje nevyfakturovanou dodávku, účtujeme ji na konci účetního období tehdy, když jsme fyzicky zásoby obdrželi, ale nemáme doklady tykající se těchto zásob. Aby došlo ke správnému vykázání a ocenění zásob k datu účetní závěrky, stanovíme cenu nevyfakturované dodávky v dohadné výši. Po

přijetí faktury v příštím období zrušíme dohadnou položku přeúčtováním na závazkový účet 321 – Dodavatelé. Zaúčtování nevyfakturovaných dodávek je důležité i z hlediska fyzické inventury, pokud bychom nezaúčtovali takovou to dodávku, docházelo by v rámci inventury k velkým přebytkům. (Kolektiv autorů, 2019)

**Účtová skupina 15x Poskytnuté zálohy na zásoby**, o zálohách se účtuje až ve chvíli, kdy dojde ke skutečné úhradě, nikoli v okamžiku přijetí zálohové faktury a následná fakturace je ponížena o hodnotu zálohy. Mají charakter pohledávky za dodavatelem, ale je vyčleněn z třídy pohledávek. Přijatá zálohová platba může u příjemců, plátců DPH podléhat dani z přidané hodnoty na výstupu. Poskytovatel, pokud je plátce, má nárok na odpočet DPH na vstupu. (Hruška, 2019; Strouhal, 2018)

**Účet 151 – Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál** se vykazují v rámci zásob, na účtu jsou evidovány krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení materiálu.

**Účet 152 – Poskytnuté zálohy na mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** mají stejnou povahu jako 151 – Poskytnuté zálohy za materiál ale věnují se zálohám poskytnutým na zvířata.

**Účet 153 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží** vykazují stejné rysy jako předešlé dva zmíněné účty 151 – Poskytnuté zálohy za a 152 – Poskytnuté zálohy za zvířata, rozdílností je to, že se tento účet zabývá zálohami na zboží.

Základní účetní souvztažnosti týkající se poskytnutých záloh za zboží můžeme vidět v tabulce 3.13.

Tabulka 3.13: Účtování poskytnuté zálohy za zboží

Běžné období					
Č.	Doklad	Text účetního případu	Částka v Kč	Způsob A	
1.	ID	Převod zůstatku při otevírání účetních knih	120 000	152	701
2.	BV	Poskytnutí zálohy na zboží 40 % z ceny	11 253	–	221
		– záloha bez daně	9 300	152	–
		– daň 21 %	1 953	343	–
3.	FP	Vyúčtování za zboží	28 133	–	321
		– záloha bez daně	22 225	131	–
		– daň 21 %	5 908	343	–
4.	ID	Došlo vyúčtování – převod zálohy	9 300	321	152
5.	PV	Zaplacen nedoplatek (cena zboží je vyšší než výše zálohy)	16 880	–	211
		– výše nedoplatené zálohy	13 335	321	–
		– daň 21 %	3 545	343	–
6.	BV	Vrácení zálohy	11 253	221	–
		– záloha bez daně	9 300	–	152
		– daň 21 %	1 953	–	343
7.	PP	Vrácení přeplatku (cena zboží je nižší než výše zálohy)	1 250	211	–
		– záloha bez daně	988	–	152
		– daň 21 %	262	–	343
8.	ID	Kurzové zisk při uzavírání knih	1 240	152	663
9.	ID	Kurzová ztráta při zúčtování záloh	354	563	152
10.	ID	Převod zůstatku účtu při uzavření knih	450 000	702	152

Zdroj: Jindrák 2019 – vlastní zpracování

**Účtová skupina 19x – Opravné položky k zásobám** vyjadřují reálnou hodnotu zásob v situaci, kdy došlo k jejich dočasnému snížení hodnoty. Je žádoucí stanovit reálnou hodnotu dočasně snížených aktiv z důvodu dodržení účetních zásad; opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Inventarizací může být zjištěno nesprávné ocenění (porovnává se jejich ocenění ve skladě s prodejní cenou poníženou o náklady spojené s prodejem) – některé zásoby jsou momentálně neprodejné za jejich původní cenu z důvodu morálního znehodnocení, současného nasycení trhu atd. Opravné položky mají pasivní charakter jako oprávký a není možné, aby tento účet měl aktivní zůstatek. Opravnou položkou vždy snižujeme hodnotu aktiva (pasivní nebo nulový zůstatek), tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty zásob je zakázáno. Vztahuje se na konkrétní aktivum a představuje přechodné snížení tohoto aktiva (nepřímá forma snížení). Pokud je inventarizací v následujícím období zjištěno, že pominuly důvody pro snížené hodnoty, tak se opravná položka zruší nebo alespoň sníží (snižují se i náklady). Tvorba



opravných položek je daňově neuznatelným nákladem, proto některé účetní jednotky nedbají na jejich vytvoření, způsobují tím zkreslení hodnoty zásob v rozvaze. Opravnou položku vytvoříme v případě:

- Zásob, které mají malý nebo žádný obrát. Pokud leží zásoba dlouho na skladě, tak většinou platí, že jejich reálná hodnota klesá;
- Sezónní zboží, o které poklesl zájem, nebo snížení zájmu v důsledku uvedení konkurenčního, vylepšeného zboží na trh;
- Krádeže zásob, pokud to ke konci účetního období nebylo dořešeno (vyčíslení škody);
- Znehodnocení zásob, kdy ke konci období není známo, do jaké míry byly zásoby znehodnoceny. (Kolektiv autorů, 2019)

Vytvořit opravnou položku smíme pouze v případě dočasného snížení hodnoty, nikoli při trvalém snížení, což tedy znamená, že účetní jednotka musí rozlišit charakter poklesu hodnoty zásob. Trvalé snížení hodnoty zásob se provádí přímo na účtech zásob, podobně je tomu i u případu, kdy se přechodné snížení změní na trvalé. Řešení se nabízí mnoha způsoby, např.:

- Prodej se slevou – pokud je zásoba prodejná, je vhodné ji prodat i za velmi nízkou cenu, jelikož se její pořizovací cena stane daňově uznatelným nákladem;
- Likvidace – u zásob, které se již nedají nijak využít ani prodat (prošlé potraviny);
- Darování – dar jiné instituci (nemocnici), v tomto případě se sice pořizovací cena nestane daňově účinnou, ale daňovou povinnost lze snížit o hodnotu daru v daňovém priznání. (Kolektiv autorů, 2019)

Každá zásoba má svůj účet opravných položek, proto tyto účty nebudou představeny jednotlivě, ale ukážeme si využití některých přímo v tabulce 3.14.

Tabulka 3.14: Účtování opravných položek

Běžné období				
Č.	Doklad	Text účetního případu	Způsob A	
1.	ID	Převod zůstatku účtu opravná položka k polotovarům při otevírání knih	701	193
2.	ID	Snížení ocenění materiálu (zjištěné při inventarizaci)	559	191
3.	ID	Částečné zrušení opravné položky k nedokončené výrobě	192	559
4.	ID	Převod zůstatku účtu opravná položka ke zboží při uzavírání knih	196	702

Zdroj: Jindrák 2019 – vlastní zpracování

## 4 Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti

Praktická část bakalářské práce bude zaměřena na představení vybrané obchodní společnosti a analýzu využívaného oceňování a účtování zásob v této konkrétní účetní jednotce za využití nabytých znalostí z teoretické části práce. Obchodní společnost, na níž bude analýza provedena, vystupuje pod změněným obchodním jménem Ryvano, spol. s r.o., (dále jen společnost) zabývající se zejména obchodní činností, v současné době již v různých oblastech. V této kapitole budou použity interní zdroje již zmíněné společnosti, kterými jsou: interní směrnice, metodické listy, účetní závěrky, výroční zprávy, a také osobní dotazování. Pokud nebude uvedeno jinak, budou informace čerpány právě z těchto zdrojů.

### 4.1 Představení obchodní společnosti a její postavení na trhu

Ryvano, spol. s r.o., je tuzemská společnost s dlouholetou tradicí nejen na českém trhu. Její prvotní vznik se datuje na 28. května 1991, kdy byla podepsána společenská smlouva dvěma zakladateli, bratry. Tehdy byla společnost označována jako Ryvano CO. LTD. pro zdůraznění jejího mezinárodního charakteru.

V 90. letech 20. století měly podniky vyrábějící papírenské a kancelářské potřeby problém s distribucí, na českém trhu chyběly velkoobchody i distributoři tohoto zboží. Jeden ze zakladatelů se rozhodl to změnit a chopil se řešení tohoto problému startem podnikání v tomto odvětví, do kterého přivedl v krátké době i svého bratra. V začátcích se tedy společnost stala velkoobchodem a distributorem papírenských a kancelářských potřeb, v čem si drží tradici dodnes a je jednou z nejdéle existujících firem tohoto oboru v České republice. Jelikož existence společnosti sahá do doby rozdělení Československa, došlo po těchto událostech k založení dceřiné společnosti Ryvano, s.r.o., sídlem v Žilině, která však byla později prodána jinému subjektu. Pět let po založení společnosti došlo k vytvoření střediska TARMY, které rozšířilo prodeje společnosti o další druhy zboží: fotoalba, fotorámečky, školní potřeby, a kreativní potřeby. V roce 1998 došlo díky expanzi ke změně sídla společnosti, které již od té doby zůstalo stejné. Jednalo se o změnu pouze v rámci města Český Těšín, které leží na hranicích České a Polské republiky a patří tedy do území Moravskoslezského kraje. Dále se v roce 2009 rozhodla společnost vrátit na slovenský trh s dceřinou společností 3 RN – SK. K vytvoření dalšího střediska společnosti došlo v roce 2010, kdy pod svou vlastní značkou DEVELOR začala společnost vyrábět a prodávat svá elektrokola.

Prodejem elektrokol na českém a slovenském trhu se však zabývala již od roku 2008, jednalo se o kola dovážené z Maďarska a Polska. Po vytvoření vlastní značky elektrokol, expandovala s tímto zbožím také na polský trh.

*Autorka bakalářské práce by ráda vyzdvihla strategické umístění sídla společnosti a jejich skladů, neboť jsou blízko polských hranic a je zde tedy snadná cesta proniknout se zbožím i na polských trh. Díky této krátké vzdálenosti do sousední země lze i s polskými partnery jednat rychle a udržovat stejně efektivní spolupráci jako v České republice.*

Pro skladování zásob využívá společnost pronajaté sklady v objektu, kde sídlí. Externí sklady jsou využívány především pro skladování zboží, ale také jsou využívány jako prodejní sklady, zboží je tedy v tomto případě prodáno rovnou koncovému zákazníkovi.

*Do budoucna by si společnost chtěla pořídit své vlastní sklady s větším skladovým prostorem, není však snadné nalézt vhodné prostory ve stejné lokalitě.*

Společnost je rozdělena na tři prodejní střediska generující tržby, která mají společnou logistiku, ale nejsou na sobě obchodně závislé. Předmětem podnikání je od založení společnosti velkoobchodní činnost v oblasti školních a kancelářských potřeb, pak také distribuce psacích potřeb fotoalb a fotorámečků, a v posledních letech i dovoz, výroba a prodej elektrokol. Počáteční velkoobchodní činnost se postupem času rozčlenila na dvě odlišná střediska Office helper a TARMY a v roce 2010 se přidalo středisko DEVELOR. Pro sledování účetního výsledku hospodaření je však dělena na pět středisek a těmi jsou:

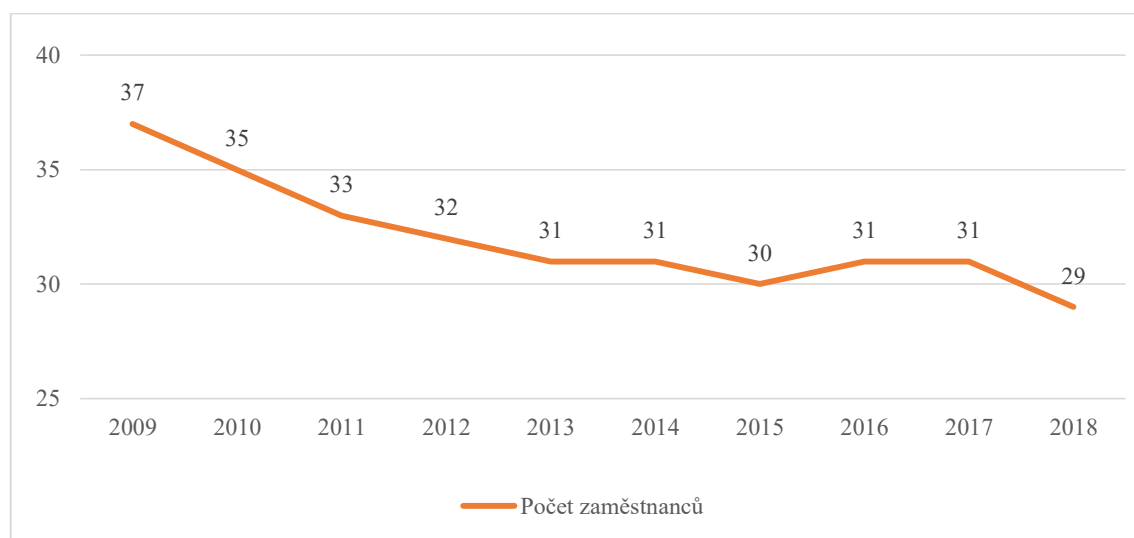
1. Prodejní středisko Office helper – prodej kancelářských potřeb a služby pro kancelář
2. Prodejní středisko TARMY – prodej fotoalb, foto rámečků a psacích potřeb z dovozu
3. Prodejní středisko DEVELOR – prodej elektrických kol
4. Back Office – správní středisko (vedení společnosti, účetnictví, mzdy a personalistika)
5. Logistika – skladové hospodářství, rozvoz zboží

Značka TARMY je spjata s kvalitním papírenským zbožím, za přívětivou cenu a širokým sortimentem. Office helper má široký sortiment kancelářského vybavení, u kterého je zajištěna příznivá cena a možnost výběru mezi světovou značkou a tradičním

domácím výrobkem. Středisko Office helper poskytuje i služby jako dodávky do 24 hodin, akční nabídky, a bezplatnou linku pro vyřízení objednávky a jiné. Česká značka DEVELOR je po vývoji a je schopna nabídnout širokou škálu kvalitních elektrokol se záručními servisními opravami.

Cílem společnosti je upevňovat a zdokonalovat svoji pozici na trhu ve všech třech oblastech podnikání. Stojí si za kvalitou svých produktů a pohotovým způsobem řeší dodávky i reklamace, aby budovala důvěru svých partnerů. Uzavřeným obchodem se u nich rozumí až ten, který je zaplacený. Společnost je malým podnikem, který si drží průměr počtu zaměstnanců okolo 30. V grafu č. 4.1 je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců.

Graf 4.1: Průměrný počet zaměstnanců v období od 2009 do 2018



Zdroj: Výroční zprávy společnosti – vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu č. 4.1 může být patrné, že se společnost v průběhu let snaží snižovat mzdové náklady, bylo by to pravdou, kdyby s úbytkem zaměstnanců zároveň nedocházelo ke zvyšování mezd stávajících zaměstnanců. Společnost usiluje o co nejefektivnější využití zaměstnanců, motivuje je a snaží se, aby s pomocí jejich názorů a připomínek dokázali optimalizovat pracovní procesy ve společnosti.

Na vývoji počtu zaměstnanců se nepodepsala ani ekonomická krize v roce 2009, nedošlo k žádnému radikálnímu propouštění zaměstnanců. Společnost se však začala zajímat o zvýšení efektivity práce a rozhodla se začátkem roku 2010 odprodat málo výnosné středisko FIRO. Toto středisko již v současné době není součástí společnosti, bylo reklamního charakteru, a jeho funkci společnost nově zajišťuje dodavatelským způsobem. Ve stejném roce ale také došlo k založení střediska DEVELOR, takže

průměrný počet zaměstnanců za rok nezaznamenal výraznou změnu. Společnost svým zaměstnancům přispívá na penzijní připojištění 600 Kč měsíčně, dává jim 5 dnů dovolené navíc, stravenky a poskytuje bezúročné půjčky v hodnotě 10 tis. Kč.

*Autorka bakalářské práce považuje přístup k zaměstnancům za zdravý, společnost vyžaduje aktivní účast zaměstnanců při hodnocení pracovních procesů pro jejich zkvalitnění a zlepšení pracovních podmínek pro zaměstnance např. sociální zázemí, možnosti stravování, vyhovující pracovní pomůcky, odměny za práci přesčas a jiné. Od svých zaměstnanců očekává plné pracovní nasazení, ke kterému se snaží zaměstnance motivovat jak solidním osobním přístupem, tak také adekvátní finanční odměnou a zaměstnaneckými benefity.*

### **Aktivity v oblasti životního prostředí**

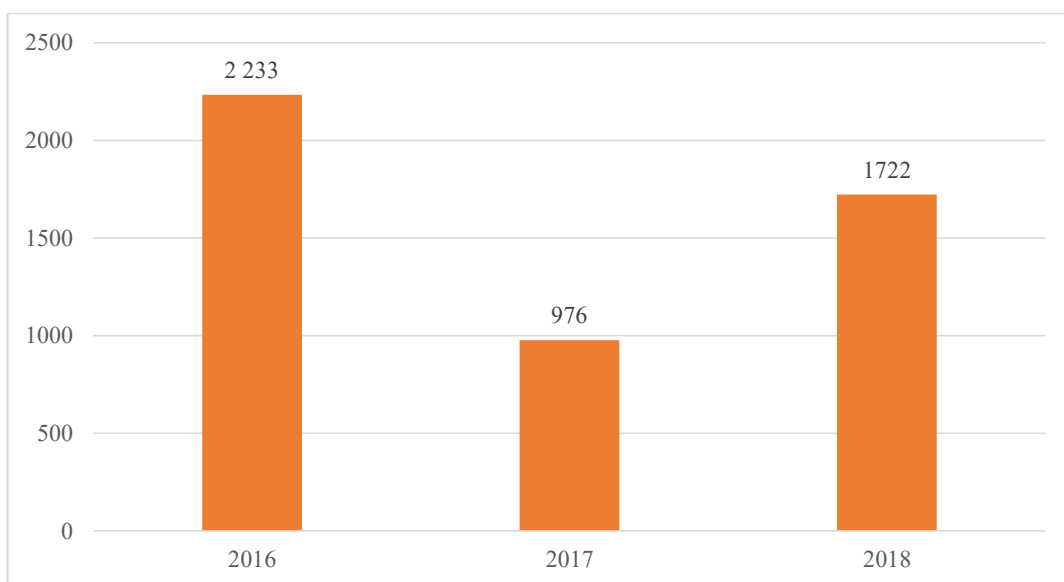
Společnost si uvědomuje, že její obchodní činnost má dopad na životní prostředí, proto se snaží co nejméně zatěžovat životní prostředí odpady a exhalacemi. Ve svém portfoliu nabízí celou řadu produktů s označením „ekologický výrobek“, které jsou recyklovatelné, byly vyrobeny z ekologických materiálů nebo za použití technologie šetrné k životnímu prostředí. Do ochrany chce zapojit také své významné zákazníky, kterým nabízí zpětný odběr použitých baterií či spotřebního materiálu (tonery, cartridge).

*Autorka bakalářské práce kladně hodnotí aktivní přístup k ochraně životního prostředí, protože je třeba v dnešní době přikládat této oblasti co největší důležitost a dohnat škody způsobené rozvojem průmyslu. Bylo by dobré z hlediska ochrany životního prostředí věnovat pozornost také obalovým materiálům, do kterých je zboží baleno, používat takové, které se dají snadno recyklovat a je zaručeno jejich další využití. Autorka bakalářské práce se domnívá že, by se společnosti měly zabírat tímto tématem i když to zpravidla vede ke zvyšování nákladů.*

### **Hospodaření společnosti**

Společnost překládá finanční správě České republiky sestavenou účetní závěrku v souladu s účetními předpisy pro podnikatele v České republice platnými pro daný rok, ve kterém je sestavována vždy k 31. 12. Zdaňovacím obdobím je tedy pro jednotku kalendářní rok. V grafu č. 4.2 je znázorněn vývoj výsledku hospodaření společnosti po zdanění, ve třech po sobě jdoucích letech 2016, 2017, a 2018.

Graf 4.2: Výsledek hospodaření po zdanění v letech 2016 až 2018 v tis.

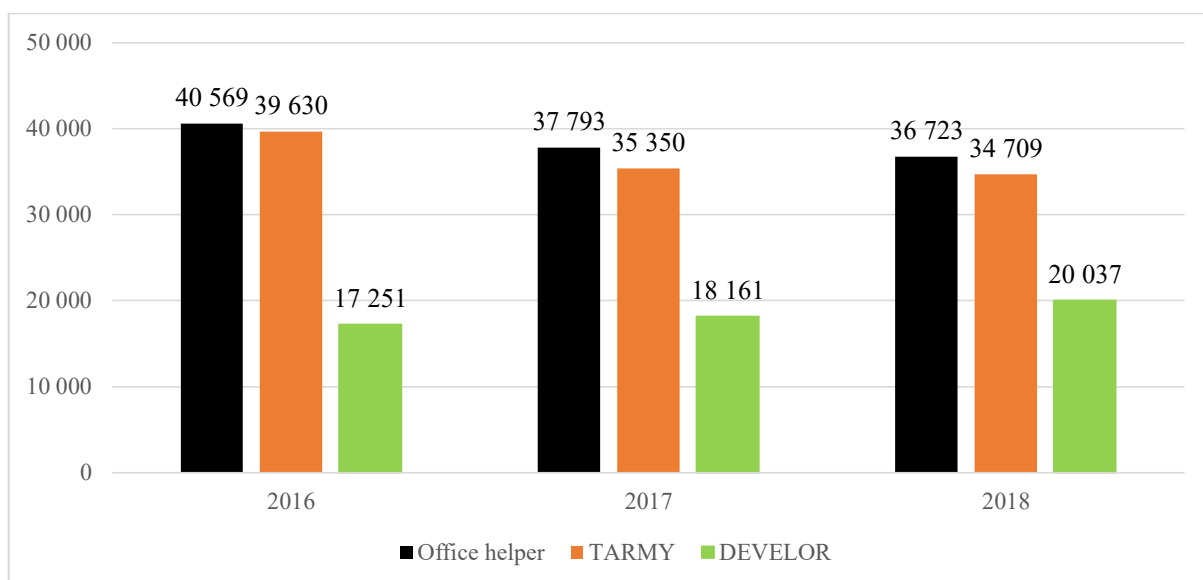


Zdroj: Účetní závěrky společnosti z let 2016, 2017, 2018 – vlastní zpracování

Z grafu č. 4.2 vyplývá, že rozdíl mezi výsledkem hospodaření roku 2017 a 2016 je kladný. Výsledek hospodaření roku 2017 nedosáhl tak vysoké úrovně jako ten v minulém období z důvodu poklesu tržeb za zboží i služby, nulového výnosu z dlouhodobého finančního majetku, zvýšení provozních a jiných nákladů a také byla v roce 2017 uhrazena velká část závazků, (viz **příloha č. 4**). I přes nižší vytvořený výsledek hospodaření došlo ke zvýšení obchodní marže, meziročně o 1 %. Dosažený výsledek hospodaření byl kladný 976 tisíc, a proto došlo ke zvýšení vlastního kapitálu společnosti o 504 tisíc a zbylá část 472 tisíc byla rozdělena společníkům. Při srovnání výsledku hospodaření mezi lety 2017 a 2018 můžeme sledovat, že došlo ke zlepšení. Výsledek hospodaření dosahuje vyšší hodnoty než v předešlém období, na čemž se podílí růst obchodní marže o 1,3 % a výnosy z dlouhodobého finančního majetku neboli z poddílu dceřiné společnosti (viz **příloha č. 6**).

Společnost je rozdělena do 5 hospodářských středisek, ze kterých 3 generují tržby. Srovnání tržeb za zboží jednotlivých středisek ve sledovaném období 2016 až 2018 můžeme vidět v grafu č. 4.3.

Graf 4.3: Tržby za jednotlivá střediska v tis. Kč za období 2014 až 2016



Zdroj: Účetní závěrky společnosti z let 2016, 2017, 2018 – vlastní zpracování

Z grafu č. 4.3 lze vyčíst, že největší tržby v průběhu posledních tří období produkuje středisko Office helper, za něj se řadí středisko TARMY a jako posledním přispívá do výnosů z běžné činnosti nejpozději vytvořené středisko DEVELOR, ale právě toto středisko se daří úspěšně rozvíjet a tržby se meziročně zvyšují o nemalá procenta. V roce 2016 vzrostly meziročně tržby tohoto střediska o 10 %, (viz **příloha č. 6**). Dále v roce 2017 bylo středisko DEVELOR jediné, u které došlo k nárůstu tržeb meziročně o 4,5 % (viz **příloha č. 6**). V roce 2018 byly tržby z prodeje skoro ve stejné výši jako v minulém roce, ale došlo k meziročnímu nárůstu marže o 1,3 % (viz **příloha č. 6**) Dá se říci, že středisko DEVELOR je rychle rozvíjejícím střediskem, které za krátký čas své existence začalo tvořit velkou část z celkových tržeb. V roce 2018 to bylo zhruba 20 % celkových tržeb z prodeje, viz rovnice 4.1:

$$\text{Rok 2018: } 100 \cdot \frac{20\,037}{36\,723 + 34\,709 + 20\,037} = 21,91 \% \quad (4.1)$$

Zdroj: Graf 4.3

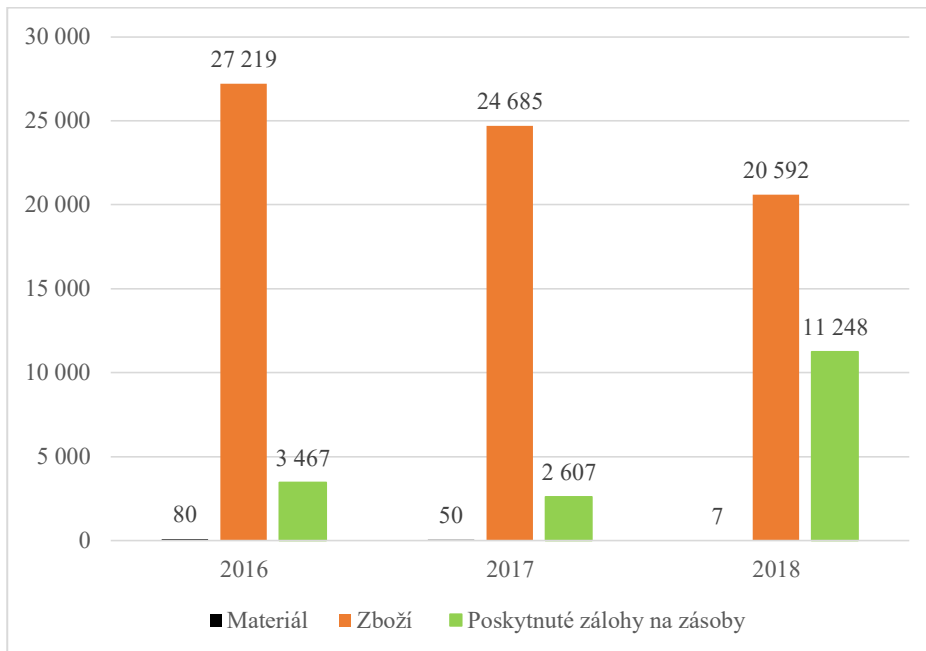
Struktura celkových zásob společnosti je vyobrazena v grafu 4.4 a lze pozorovat velmi nízkou až nepatrnou hodnotu zásob materiálu, pro účetní jednotkou s nevýrobní činností nejsou typické vysoké hodnoty této zásoby. Nejvíce finančního kapitálu ve všech zkoumaných letech je vázáno v zásobách zboží, ale i přes tuto skutečnost lze pozorovat, že se celkově peněžní prostředky vložené do zásob v čase snižují. Jedinou výjimkou představují poskytnuté zálohy na zásoby v roce 2018, což může být



následkem uzavření výhodných smluv s dodavateli. Je patrné, že se společnost snaží snižovat vázanost kapitálu v zásobách, mezi lety 2016 a 2018 se jí to povedlo u nejvýznamnější položky zboží o 6 627 tis. Kč.

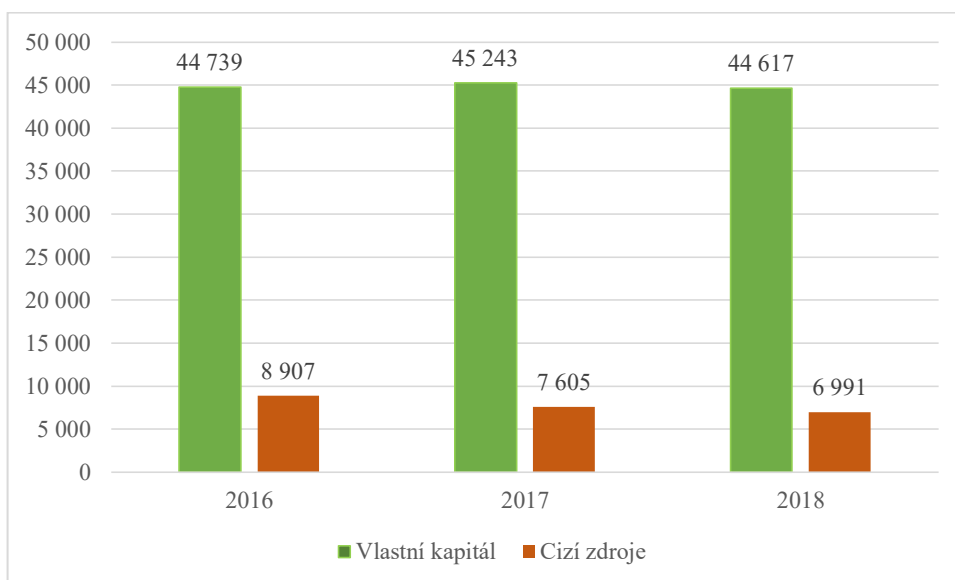
*Autorka bakalářské práce vnímá snižování vázanosti kapitálu v zásobách jako krok vpřed, protože snížení neomezilo nijak obchodní činnost jednotky a ušetřený kapitál lze nyní zhodnotit.*

Graf 4.4: Vázanost peněžních prostředků v zásobách v letech 2016, 2017, 2018 v tis.



Zdroj: Rozvaha za rok 2016, 2017, 2018 – vlastní pracování

Graf 4.5: Podíl cizích zdrojů a vlastního kapitálu v tis. Kč v letech 2016–2018



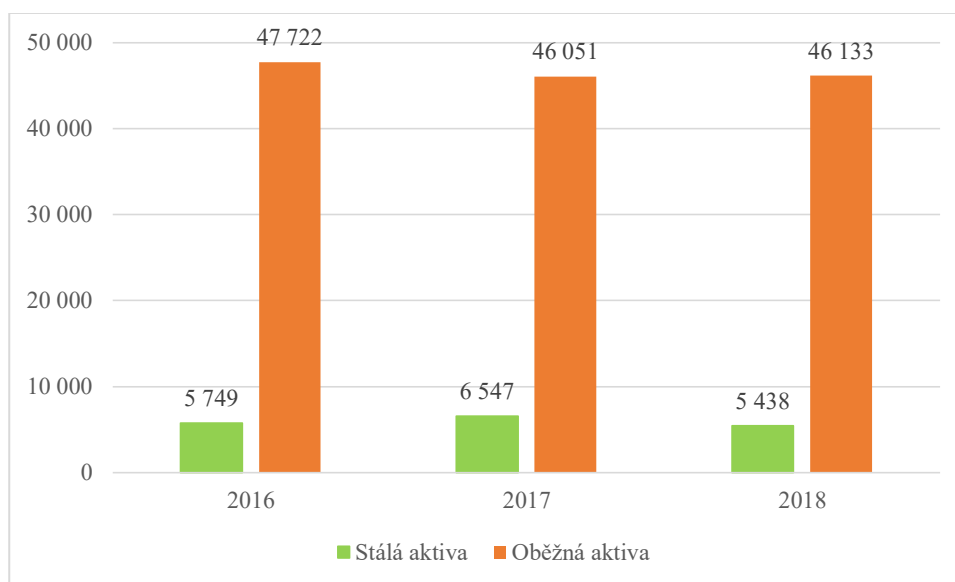
Zdroj: Účetní závěrky společnosti z let 2016, 2017, 2018 – vlastní zpracování

V grafu č. 4.5 můžeme sledovat průběžně se snižující hodnotu cizích zdrojů v průběhu tří let, což je zapříčiněno v roce 2017 poklesem hodnoty dlouhodobých i krátkodobých závazků a také v malé míře poklesem závazků k zaměstnancům. V roce 2018 pokles cizích zdrojů způsobily zejména snižující se krátkodobé závazky. Naopak vlastní kapitál v průběhu těchto období roste, tedy až na rok 2018 kdy došlo k jeho snížení o 626 tisíc oproti minulému období z důvodu vyplacení podílu na zisku společníkům (viz **příloha č. 4**). Finanční situace společnosti je ve sledovaném období na dobré úrovni, je schopna splácet své závazky všem věřitelům i orgánům státní správy.

*Autorka bakalářské práce se domnívá, že by se měla zvětšit hodnota financování cizími zdroji, protože cizí kapitál je vždy levnější než vlastní. Ke zvýšení cizích zdrojů financování by mohlo dojít vlivem nákupu nových skladových prostor.*

V grafu 4.6 je zobrazen podíl stálých a oběžných aktiv.

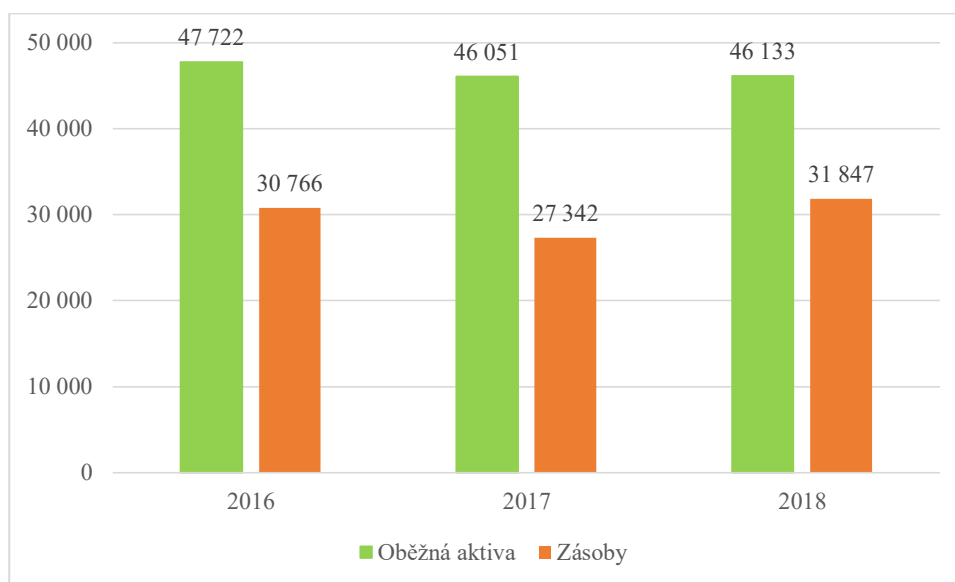
Graf 4.6: Podíl stálých a oběžných aktiv na celkových aktivech v letech 2016 – 2018



Zdroj: Rozvaha společnosti 2016, 2017, 2018

Z grafu 4.6 lze vyčíst, že společnost má v průběhu celého sledovaného období vázán v oběžných aktivech mnohonásobně vyšší kapitál než v aktivech stálých, což je pro nevýrobní společnost typickým jevem, neboť nevlastní hodnotné stroje či výrobní linky. Vyšší hodnota oběžných aktiv nad stálými, může způsobit i větší likvidnost společnosti. Účast zásob na celkových oběžných aktivech můžeme vidět v grafu 4.7.

Graf 4.7: Podíl zásob na celkových oběžných aktivech v letech 2016 – 2018



Zdroj: Rozvaha společnosti 2016, 2017, 2018

V grafu 4.7 lze pozorovat, že podíl zásob společnosti na oběžných aktivech je vysoký, tzn., že v zásobách je uložena velká část peněžního kapitálu společnosti, je proto důležité udržovat jejich optimální stav na skladě.

## 4.2 Účtování zásob ve společnosti

Účtování pořízení a úbytku zásob provádí společnost zvoleným způsobem A podle ČÚS pro podnikatele č. 015, evidence s využitím analytických účtů ve formátu: první tři čísla účtu jsou stejné jako má účet ve své klasické syntetické podobě a dále jsou přidány další dva čísla pro specifikaci účelu využití účtu např. 221 43 – spořicí účet EUR. Analytická evidence je nástrojem pro podrobnější členění syntetických účtů a dovoluje společnosti sledovat podrobnější informace. K vedení podvojného účetnictví je společností využíván účetní program K2, díky kterému jsou propojeny veškerá oddělení společnosti a je tak velmi snadné nalézt potřebné informace nejen pro účetní účely. Analytická evidence je díky programu K2 velmi bohatá, blíže v části 4.3. Společnost nevyžívá analytickou evidenci pro rozdělení zásob z tuzemska, z dovozu či třetích zemí, pro odlišení ji stačí využití kódu zboží. (Metodický list společnosti; účetní osnova společnosti)

*Společnost při účtování a oceňování postupuje dle jí vydaným metodickým listem, který obsahuje stručný a výstižný obsah o všech prováděných postupech. Metodický list společnosti je přehledný, takže se v něm jeho uživatel snadno orientuje.*

*Doposud nebylo nutné jej aktualizovat, neboť využívané metody z něj jsou ve společnosti ověřené a funkční. Autorka bakalářské práce by však doporučila úpravy nesrovnalostí (např. aktualizovat způsob ocenění), které v něm objevila, či jeho doplnění, aby blíže vyobrazil skutečnosti ve společnosti.*

*Autorka bakalářské práce shledává používaný účtovací způsob A za dobře zvolený a optimální k objemu skladovaných zásob, lze snadno najít význam pro jeho užití, protože společnost disponuje velkým množstvím zásob různého charakteru, pro které je nutno použít podrobnou evidenci, aby byl ve společnosti větší přehled o jejich stavu. Evidence způsobem A je dobrým podkladem pro průběžné inventury, které společnost během roku, neboť je zachycena správná výše nákladů v průběhu celého účetního období. Autorka bakalářské práce se také domnívá že, společnost vybrala pro evidenci záznamů velmi kvalitní a propracovaný program, do kterého lze zaznamenávat nastalé skutečnosti ze všech úseků a pracovišť. Program dokáže z těchto vložených dat snadno vyhodnotit relevantní informace pro účetnictví. Není proto třeba dlouho pátrat v případě nejasností, neboť všechny potřebná data jsou obsaženy v tomto komplexním systému. Díky tomuto se tedy výrazně zkrátí řešení případných problémů, protože je z programu K2 snadno zjistitelné, kde nastala chyba a může se ihned začít řešit v místě, kde vznikla. Program K2 je propojen i s e-shopem. Autorka bakalářské práce sleduje skutečnost, že společnost při svém účtování nachází oporu v zákonech, dodržuje jejich znění a řídí se vždy současnými platnými právními předpisy. Vyplývá to i ze zpráv nezávislého auditora, podle něhož jsou zachovány účetní zásady a zvolené metody a postupy účtování jsou přiměřené této společnosti.*

#### 4.3 Oceňování zásob vybrané obchodní společnosti

Přírůstky stejného druhu zásob se oceňují na skladě pořizovací cenou. Společnost se při stanovení pořizovací ceny řídí zákonem o účetnictví a rozděluje pomocí analytiky pro lepší přehlednost pořizovací cenu na cenu pořízení a na náklady související s pořízením, aby bylo zřetelné, jakého charakteru jsou vniklé náklady. V průběhu měsíce se vedlejší pořizovací náklady na zboží účtují na analytické účty k účtu 131 – pořízení zboží, a to na účet:

- 131 20 – náklady spojené s pořízením tuzemského zboží,
- 131 21 – náklady spojené s pořízením zahraničního zboží,

- 131 30 – clo,
- 131 40 až 131 45 – aktivace vlastní výroby.

Koncem každého měsíce společnost převede výše účtů spojených s pořízením zboží v daném měsíci na účet 132 – zboží na skladě a v prodejnách konkrétně analytický účet č. 132 20 – náklady s pořízením zboží. Tento účet se dále rozpouští do nákladů ke konci každého měsíce na základě interního dokladu a vzorce č. 4.2:

$$D1 = \frac{PS1 + MD1}{PS + MD} \cdot D \quad (4.2)$$

Vysvětlivky:

*D = obrat Dal skladového účtu – 132 10*

*D1 = obrat dal analytického účtu ke skladovému účtu – 132 20*

*MD = obrat Má dáti skladového účtu – 132 10*

*MD1 = obrat Má dáti analytického účtu ke skladovému účtu – 132 20*

*PS = počáteční stav skladového účtu – 132 10*

*PS1 = počáteční stav analytického účtu ke skladovému účtu – 132 20*

*Zdroj: Metodický list*

Skutečné náklady spojené s pořízením zboží za periodu se provádí na analytickém účtu k účtu 504 – prodané zboží, konkrétně 504 30 – náklady spojené s pořízením zboží.

Pro ocenění úbytku zásob je dle metodického listu ve společnosti využívána metoda váženého aritmetického průměru periodického (průměrná cena), který je počítán jednou za měsíc. Cena je počítána dle vzorce č. 4.3:

$$PC = \frac{\text{hodnota zásob na počátku období} + \text{hodnota přírůstků zásob za období}}{\text{množství zásob na počátku období} + \text{množství přírůstků zásob za období}} \quad (4.3)$$

*Společnost by podle metodického listu měla využívat metodu aritmetického průměru periodického, autorka bakalářské práce ale v průběhu dotazování ve společnosti zjistila, že je ve společnosti používán aritmetický průměr proměnlivý. Dle autorky bakalářské práce jsou aritmetické průměry vhodnou volbou ocenění, neboť tyto metody nejlépe znázorňují náklady, takže nedochází ke zkreslování hospodářského výsledku. Může se jednat o náročnější metodu, než je například stanovení pevné ceny, protože je potřeba vyčíslit na každé období či po každém příjmu novou cenu vyskladnění. V nynější době není pro společnost žádný problém využívat aritmetický*

*průměr proměnlivý, protože průměrnou cenu vytváří program K2 automaticky. Při ocenění zásob váženým aritmetickým průměrem periodickým dochází často k růstu ocenění zásob vlivem toho, že jsou zásoby oceněny v hodnotách za předchozí měsíc, proto je dobré zvážit kratší dobu pro přepočítání nové průměrné ceny. Díky této skutečnosti byla autorka bakalářské práce spokojena se zjištěním, že společnost využívá pro ocenění váženého průměru proměnlivého, který je kompromisem oceňování při vyskladnění. Společnost vykazuje, že její způsob ocenění je dlouhodobě fungujícím osvědčeným způsobem ocenění. Autorka bakalářské práce by po zjištění, ke kterému došla doporučovala upravit metodu oceňování v metodickém listu, tak aby odpovídala skutečnosti.*

Opravné položky k zásobám společnost netvoří, protože vlastní zásoby s nízkou cenou za jednotku, opravné položky by proto dosahovaly zanedbatelných částek. Navíc jsou to zásoby takové typu, které se ve firmě příliš dlouho nezdrží, mají vysokou obrátkovost, proto se nemusí řešit ani jejich morální zastarání.

Optimalizace zásob je řízena programem K2, ve kterém jsou nastaveny minima držených zásob jednotlivých druhů zásob, když je toto minimum překročeno program automaticky hlásí, že je potřeba určitou zásobu doskladnit. V případě českých dodavatelů nebývá problém s dodáním zásob do pár dnů, společnost se tedy nemusí bát držet zásoby tuzemských dodavatelů v nízké výši, naopak dovoz z Číny je složitým a dlouhým procesem, proto se u těchto zásob hůře odhaduje optimální množství, které by mělo být na skladě. Znamená to tedy, že společnost má více vázaného kapitálu v zásobách dovážených z třetích zemí.

#### 4.4 Inventarizace zásob zboží na skladě ve společnosti

Inventarizace zásob zboží na skladě ve společnosti je prováděna ve všech skladech společnosti dle pokynu výkonného ředitele vždy k 31. 12. v souladu s § 29 a § 30 zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví a vnitřní směrnici o inventarizaci. Předchází jí fyzická, zpravidla dvoudenní inventura prováděna koncem roku, které se účastní většina pracovníků společnosti. Ve společnosti probíhá průběžná inventarizace během roku za pomoci programu K2 (pokud skladník zjistí rozdílný stav ihned jej zapíše do skladové evidence), která se týká všech zásob – výsledky inventur jsou poté zaznamenány do celkového výsledku hlavní inventarizace na konci roku. Zjištěné inventurní rozdíly během roku společnost účtuje na analytický účet 504 40 – inventurní rozdíly. Na všech

skladových kartách zboží je uveden kód zboží, podle kterého se podobný druh zboží zařazuje do určité skupiny zboží označené stejným kódem. V případě stejného druhu zboží se provede hodnotová kompenzace záměn ve skupinách zboží podle kódů. Na konci období po zjištění výsledků z hlavní inventarizace jsou rozdíly přeúčtovány v rámci interního dokladu podle jejich druhu na účet 648 02 – Ostatní provozní výnosy, přebytek zboží a na účet 549 01 – Manka a škody, manko zboží. K inventarizaci je vždy vyhotoven zápis včetně příloh jako např. seznam výdejek za období, seznam zaměstnanců, kteří inventuru prováděli, inventura zboží dle skupin, a další. Zápis stvrdí podpisem jeho zapisovatel a předseda inventurní komise.

Skladníci mají sepsanu hmotnou odpovědnost dle § 252 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a to do maximální výše 4,5násobku průměrného výdělku.

*Kvůli vysokému objemu skladovaných zásob autorka bakalářské práce vnímá pozitivně provádění průběžné inventury zásob, neboť sníží časovou náročnost závěrečné roční inventarizace. Autorka bakalářské práce by doporučila inovovat směrnici k inventarizaci tak, aby obsahovala podrobnější postup inventarizace i samotných inventur, aby se zmenšilo riziko, že při jejím použití novým uživatelem dojde kvůli nepřesně daným postupům ke změně postupu nebo odlišnému řešení v případě problémů. Navíc by směrnice potřebovala korekturu v oblasti účetních výrazů, aby mohl být jasně chápán jejich význam.*

## 5 Závěr

Zásoby jsou ve společnostech brány jako oběžný majetek, který podléhá koloběhu oběžných aktiv a neustále mění svou podobu. Jsou majetkovou složkou účetní jednotky, u které je charakter držení krátkodobý. Svůj existenční význam v podniku mají proto, aby byla zabezpečena činnost dané společnosti, obzvláště pro výrobní činnosti. Jsou základním stavebním kamenem pro plynulý výrobní proces, pokud je jejich držení výše optimální. Zásoby by měly být řízeny v každé účetní jednotce tak, aby byla zásoba udržována na jedné úrovni. Úroveň držení zásob slouží k vyrovnaní časového a množstevního nesouladu mezi produkcí u dodavatele a spotřebou u odběratele. Stanovení optima zásob je důležitý akt, který pokud není určen správně, nedovoluje účetní jednotce plně využít její potenciál.

Základní dělení zásob je do dvou skupin podle toho, jakým způsobem byly pořízeny, tj. nakoupené zásoby a zásoby vyrobené vlastní činností. Účetní jednotka musí evidovat své zásoby podle nastavených vnitřních pravidel, účtovat o nich a nastavit jim vhodný způsob ocenění. Metodu oceňování volí pro zásoby přijaté na sklad i zásoby vydané ze skladu. V případě nově přijatých zásob lze vybrat ze tří variant ocenění, kterými jsou: pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cena. Ocenění je nutné i v případě úbytků zásob, a to jednou z těchto metod: oceňování ve skutečných pořizovacích cenách, metoda váženého aritmetického průměru (proměnlivého či periodického), metoda FIFO nebo metoda pevné skladové ceny. Při účtování volí účetní jednotky mezi dvěma způsoby, průběžným A a periodickým B, nebo jejich kombinací pouze v rámci syntetických účtů, je důležitá správná volba způsobu, aby korespondoval s nastavením účetní jednotky a velikostí její zásob. U způsobu A vstupují do nákladů pouze hodnoty skutečně spotřebovaných zásob, a proto lze v průběhu období zjistit stav zásob na skladě na rozdíl od způsobu B, kdy se skutečný stav zásob ukáže až na konci období.

Dále je také účetní jednotka povinna provádět inventarizaci zásob, minimálně jednou za účetní období (ke dni sestavení účetní závěrky), v které zjistí pomocí inventury, zda hodnota zásob v účetnictví souhlasí se skutečnou hodnotou zásob. Průběh inventarizace je různých společností odlišný a měl by být podchycen každou účetní jednotkou v interní směrnici. Po skončení inventarizace je upravován účetní stav, aby byl roven skutečnému stavu a zachoval tak věrný a poctivý obraz účetnictví.



Bakalářská práce se problematikou zásob zabývala jak po stránce teoretické, a to v kapitolách druhé a třetí, tak po stránce praktické, a to v kapitole čtvrté.

V závěrečné kapitole práce byla přestavena obchodní společnost Ryvano, spol. s r.o., která se zabývá prodejní činností v oblasti a kancelářských potřeb, vybavení kanceláří a elektrokol. V této době pracuje ve společnosti 29 zaměstnanců a díky jejich dlouhodobým kvalitním výkonům se podařilo rozšířit působení společnosti z českého trhu i na trh slovenský a polský. Účtování ve společnosti je prováděno v souladu s platnou, českou legislativou způsobem A, za pomoci účetního softwaru K2. V účetní jednotce jsou pro zaznamenávání účetních událostí vedeny kromě syntetických účtů také účty analytické, pro efektivnější zaúčtování jednotlivých druhů zásob. Změny zásob jsou zaznamenávány v průběhu roku na majetkových účtech.

Autorka bakalářské práce hodnotí zvolenou účetní metodu jako vhodnou, protože společnost vlastní velké množství zásob různých druhů a provádí průběžné inventarizace. Autorka bakalářské práce také kladně hodnotí aktivní přístup společnosti k ochraně životního prostředí. Zvolené a využívané oceňovací metody společnosti (pořizovací cena a vážený aritmetický průměr periodický) vidí autorka bakalářské práce jako ustálené a funkční pro danou obchodní společnost. Dále hodnotí autorka bakalářské práce kladně používaný účetní software K2, který slouží i pro evidenci skladového hospodářství, která probíhá v elektronické podobě za pomoci skenu. Pro oblast skladového hospodářství je program vhodně zvolen.

Autorka bakalářské práce shledává nedostatek společnosti ve směrnici týkající se inventarizace, která nebyla přepracována od jejího vytvoření. Bylo by proto vhodné zapracovat na její aktualizaci, např. dopracovat přesný postup inventarizace, neboť dochází k legislativním změnám, na které by měla směrnice reagovat. Častější aktualizace směrnic přispívá k lepší orientaci a přehlednosti v ní, vylučuje nejasnosti řešených principů a zejména v zastupitelnosti jednoho pracovníka druhým. A také by věnovala pozornost úpravě metody oceňování při vyskladnění v metodickém listu, aby byl v souladu se skutečností.

## Seznam použité literatury

### Odborná kniha

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou. I., Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde Praha, 2013. 512 s. ISBN 978-80-7201-921-2.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 640 s. ISBN 978-80-247-2245-5.

JINDRÁK, Jaroslav. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy pro podnikatele 2019*. Olomouc: ANAG, 2019. 300 s. ISBN 978-80-9074-680-0.

KELLY, Jane. *Bookkeeping and Accounting All-in-One For Dummies*. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd. 2015. 488 p. ISBN 978-1119026532.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 548 s. ISBN 978-80-7598-271-1.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1.

LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2017: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2017. 312 s. ISBN 978-80-266-1073-1.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2019*. 19. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 1080 s. ISBN 978-80-7554-192.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční účetnictví: postupy účtování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.

SIXTA, Josef a Miroslav ŽIŽKA. *Logistika – metody používané pro řešení logistických projektů*. Brno: Computer Press, 2009. 238 s. ISBN 978-80-251-2563-2.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2019*. 25. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 192 s. ISBN 978-80-271-2249-3.

STROUHAL, Jiří. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 280 s. ISBN 978-80-7552-991-6.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 50 s. ISBN 978-80247-3494-1.6.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2013–2.díl: pro střední školy a veřejnost*. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2013. 214 s. ISBN 978-80-87237-59-5.

## **Elektronické dokumenty a ostatní**

Biokont CZ, s.r.o.: *Skladní karty* [online] [cit. 2020-04-25]. Dostupné z:  
[http://www.biokont.cz/images/skladni\\_karty.pdf](http://www.biokont.cz/images/skladni_karty.pdf)

CEED: *Výdejka* [online] [cit. 2020-04-25]. Dostupné z:  
[http://www.ceed.cz/podnik\\_ekonomika/zasobovani\\_logistika/572vydejka.htm](http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/zasobovani_logistika/572vydejka.htm)

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

KASTNER software s.r.o.: *Příjemka na sklad* [online] [cit. 2020-04-25]. Dostupné z:  
[https://www.formulare-ke-stazeni.cz/pdf/nu\\_03SklOper.pdf](https://www.formulare-ke-stazeni.cz/pdf/nu_03SklOper.pdf)

Účetní závěrka Ryvano, spol. s r.o. za období 2016, 2017, 2018

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Výroční zpráva Ryvano, spol. s r.o. za období 2009 až 2018

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

## Seznam zkratk

BV	Bankovní výpis
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
DPH	Daň z přidané hodnoty
FP	Faktura přijatá
FV	Faktura vystavená
ID	Interní doklad
JSD	Jednotný správní doklad
K	Koeficient rozpuštění odchylek
KS	Konečný stav
NPC	Nová pevná cena
PP	Pokladní příjem
PŘÍ	Příjemka
PS	Počáteční stav
PV	Pokladní výdej
VÝD	Výdejka

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 5. 2020

.....  
Lucie Gálová

## Seznam příloh

Příloha 1 Ukázka skladní karta zásob

Příloha 2 Ukázka příjemky

Příloha 3 Ukázka výdejky

Příloha 4 Výkazy zisku a ztráty za roky 2016 – 2018

Příloha 5 Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2017

Příloha 6 Vybrané části výročních zpráv z let 2016 – 2018